

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS, TRIBUTÁRIOS E PENAIIS**

**PATRÍCIA SCHOERPF**

Curitiba

2002

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS, TRIBUTÁRIOS E PENAIIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER

**PATRÍCIA SCHOERPF**

Curitiba

2002

PATRÍCIA SCHOERPF

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS, TRIBUTÁRIOS E PENAIS**

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada pelos professores:

  
Orientadora. Prof.<sup>a</sup> Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

  
Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

  
Prof. Dr. RODRIGO SÁNCHEZ RÍOS  
Setor de Ciências Jurídicas, PUCPR

Curitiba, 02 de setembro de 2002

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, minha fortaleza, pela fé.  
Aos meus pais, Nára e Celso, pelo eterno carinho, amor e dedicação.  
À orientadora, Dra. Betina Treiger Gruppenmacher, pelo incansável apoio.  
E a todas as pessoas que, embora não estejam aqui nomeadas, contribuíram para a realização deste trabalho e pelas quais nutro eterno carinho e admiração.



## SUMÁRIO

<b>RESUMO .....</b>	<b>x</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>xi</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
 <b>1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS .....</b>	 <b>3</b>
1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	3
1.1.1 Introdução .....	3
1.1.2 No Direito Comparado.....	5
1.1.3 Síntese Conclusiva.....	10
1.1.4 No Brasil.....	12
1.1.4.1 <i>Princípio da Legalidade</i> .....	12
1.1.4.2 <i>Princípio da Tipicidade</i> .....	16
1.1.4.3 <i>Princípio da Irretroatividade</i> .....	17
1.1.4.4 <i>Proibição do Emprego da Analogia</i> .....	21

1.1.4.5 Princípio do <i>Non Bis in Idem</i> .....	23
1.1.4.6 <i>Garantia Jurisdicional</i> .....	24
1.1.4.7 Princípio da <i>Igualdade</i> .....	26
1.1.4.8 Princípio da <i>Culpabilidade</i> .....	28
1.1.4.9 Princípio da <i>Subsidiariedade</i> .....	29
1.1.4.10 <i>Das Normas Penais em Branco</i> .....	30
1.1.4.11 <i>Síntese Conclusiva</i> .....	32
1.2 A OFENSA À LIBERDADE DO CIDADÃO E A AFRONTA DIRETA À CONSTITUIÇÃO COM A INSTITUIÇÃO DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA .....	34
1.2.1 <i>Síntese Conclusiva</i> .....	51
1.3 O SIGILO BANCÁRIO E O CRIME FISCAL .....	55
1.3.1 O Sigilo Bancário como Direito Fundamental Relativo .....	55
1.3.2 A Inconstitucionalidade do art. 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e, por igual, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 .....	59
1.3.2.1 <i>O Sigilo Bancário Antes da LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001</i> .....	60
1.3.2.2 <i>O Sigilo Bancário Depois da LC nº 105, de 10 de janeiro de 2001</i> .....	65
1.3.3 <i>Síntese Conclusiva</i> .....	75
<b>2 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E PENAIS</b> .....	<b>77</b>
2.1 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E ILÍCITOS PENAS TRIBUTÁRIOS .....	77
2.1.1 Definições .....	77
2.1.2 Diferenças entre Ilícitos Tributários e Ilícitos Penais Tributários .....	79
2.1.3 As denominações “Direito Tributário Penal” e “Direito Penal Tributário” .....	81
2.1.4 <i>Síntese Conclusiva</i> .....	84

2.2 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E SANÇÕES PENAS TRIBUTÁRIAS.....	85
2.2.1 Distinções entre Sanções Tributárias e Sanções Penas Tributárias .....	85
2.2.2 Síntese Conclusiva.....	89
2.3 ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIAS.....	90
2.3.1 Definições.....	90
2.3.2 Distinções entre Elisão e Evasão Fiscal.....	92
2.3.3 O Parágrafo Único do Artigo 116, do Código Tributário Nacional .....	96
2.3.4 Síntese Conclusiva.....	98
<b>3 ASPECTOS PENAS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>99</b>
3.1 NO DIREITO COMPARADO .....	99
3.1.1 Argentina .....	99
3.1.2 Espanha .....	108
3.1.3 Portugal .....	116
3.1.4 Síntese Conclusiva.....	124
3.2 NO BRASIL – A LEI Nº 8137, de 27 de dezembro de 1990 .....	129
3.2.1 Introdução .....	129
3.2.2 Artigo 1º.....	132
3.2.2.1 Artigo 1º, ‘caput’ .....	132
3.2.2.2 Síntese Conclusiva.....	136
3.2.2.3 Artigo 1º, inciso I.....	137
3.2.2.4 Síntese Conclusiva.....	141
3.2.2.5 Artigo 1º, inciso II.....	142
3.2.2.6 Síntese Conclusiva.....	147
3.2.2.7 Artigo 1º, inciso III.....	148

3.2.2.8 Síntese Conclusiva.....	152
3.2.2.9 Artigo 1º, inciso IV .....	153
3.2.2.10 Síntese Conclusiva.....	157
3.2.2.11 Artigo 1º, inciso V .....	158
3.2.2.12 Síntese Conclusiva .....	161
3.2.2.13 Artigo 1º, parágrafo único.....	162
3.2.2.14 Síntese Conclusiva.....	165
3.2.3 ARTIGO 2º .....	165
3.2.3.1 Artigo 2º, 'caput' .....	165
3.2.3.2 Síntese Conclusiva.....	167
3.2.3.3 Artigo 2º, inciso I.....	167
3.2.3.4 Síntese Conclusiva.....	172
3.2.3.5 Artigo 2º inciso II.....	172
3.2.3.6 Síntese Conclusiva.....	177
3.2.3.7Artigo 2º inciso III.....	178
3.2.3.8 Síntese Conclusiva.....	181
3.2.3.9 Artigo 2º inciso IV .....	182
3.2.3.10 Síntese Conclusiva.....	184
3.2.3.11 Artigo 2º inciso V .....	185
3.2.3.12 Síntese Conclusiva.....	187
3.2.3 Crimes Previdenciários.....	189
3.2.3.1 Apropriação Indébita de Contribuições Previdenciárias .....	193
3.2.3.2 Síntese Conclusiva.....	199
3.2.3.3 Sonegação de Contribuições Previdenciárias .....	200
3.2.3.4 Síntese Conclusiva.....	202

CONCLUSÃO .....	205
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	219

## RESUMO

O presente se propõe a uma análise dos aspectos constitucionais, tributários e penais, dos crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Os aspectos constitucionais respeitam princípios constitucionais tributários e penais, nos sistemas comparado e brasileiro, com ênfase no princípio da legalidade. Também, aborda-se a inconstitucionalidade da prisão civil por dívida tributária, aventando-se a possibilidade legal do artigo 312, do Código de Processo Penal, com a prisão preventiva. E mais, a análise da inconstitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, por quebra de sigilo bancário por autoridade administrativa, e afronta a inafastabilidade do controle jurisdicional assegurado pela Constituição Federal de 1988. Já, os aspectos tributários e penais envolvem distinções entre os ilícitos tributários e os ilícitos penais tributários, bem como as sanções tributárias e sanções penais tributárias, pelo critério da natureza da infração. Por fim, estabelece-se a diferença entre a elisão fiscal ou planejamento tributário, na seara da licitude, e a evasão fiscal, na seara da ilicitude ou do crime tributário. A par, enseja considerações a inovação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que acolhe a 'norma antievasão', enquanto os aspectos penais, especificamente, abordam as semelhanças dos crimes fiscais na Argentina, na Espanha e em Portugal, com os artigos 1º e 2º, da lei brasileira, como o elemento doloso, por exemplo. E, de outra banda, estabelece-se a distinção quanto aos limites quantitativos para configuração de crime, no direito estrangeiro inexistentes na Lei nº 8.137/90. Os tipos penais tributários dos artigos 1º e 2º respeitam, respectivamente, a crimes materiais ou de resultado e crimes formais. E, finalmente, cuida-se dos crimes previdenciários do artigo 168-A, ou da apropriação indébita previdenciária, e o do artigo 337-A, ou da sonegação de contribuições previdenciárias, que se constituem em inovação no ordenamento jurídico brasileiro. Insta acentuar que, embora a deficiente redação dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, o Poder Tributante dispõe de todos os mecanismos constitucionais e legais, como a ação de execução fiscal, a prisão preventiva, a quebra de sigilo bancário, a instauração de processo administrativo para investigar e fornecer elementos acerca da autoria e da materialidade dos crimes fiscais, ao Poder Judiciário, e auxiliar, assim, na punição dos crimes contra a ordem tributária.

## ABSTRACT

It is proposed an analysis of the penal, tributary and constitutional aspects of crimes against the tributary order which are predicted by the Law # 8.137 of December 27, 1990. Constitutional aspects respect constitutional, tributary and penal principles, in both compared and Brazilian systems, specially the legacy principle. It is also mentioned the unconstitutionality of civil imprisonment for tributary debt, considering the legal possibility of clause 312 from the Penal Process Code, with preventive imprisonment. Also, the analysis of the unconstitutionality of the 6<sup>th</sup> clause from Complementary Law # 105, from January 10<sup>th</sup>, 2001, for bank secrecy break in administrative authority, and offense to the undismissable jurisdictional control guaranteed by the Federal Constitution from 1988. Yet, the tributary and penal aspects involve distinctions between tributary illicits and tributary penal illicits, as well as tributary sanctions and tributary penal sanctions, on the criteria of the fault's nature. It is established the difference among fiscal elision and tributary planning, for licit aspects, and fiscal evasion, for illicit aspects or tributary crimes. Still, innovations of the only paragraph from clause 116 from National Tributary Code, which embraces the 'antievasson rule', are considered, while the penal aspects, specifically, mention the similarities of fiscal crimes in Argentina, Spain, and Portugal, with the 1<sup>st</sup> and 2<sup>nd</sup> clauses of Brazilian law, such as a fraudulent element. On the other hand, it is established the difference for the quantitative limits to consider a crime, in foreign law which do not exist in Law # 8.137/90. Penal tributary types of the 1<sup>st</sup> and 2<sup>nd</sup> clauses follow, respectively, material or resulting or formal crimes. Finally, preidentary crimes of clause 168-A (preidentary indebit appropriation) and clause 337-A (preidentary contributions sonegation) which are an innovation for Brazilian juridic ordering. It is important to emphasize that, although a deficient composition of 1<sup>st</sup> and 2<sup>nd</sup> clauses of Law # 8.137/90, Tributary Power has all the legal and constitutional mechanisms, such as the fiscal execution action, the preventive imprisonment, bank secrecy break, administrative process to investigate and find elements related to the responsibility and the materiality of fiscal crimes to the Judiciary Power, and help, therefore, for the punishment of crimes against the Tributary Order.

## INTRODUÇÃO

Cuida o presente estudo dos crimes contra a ordem tributária, especialmente aqueles postos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

No Capítulo 1, faz-se uma abordagem de ordem constitucional.

Primeiro, debatem-se princípios constitucionais tributários e penais no direito comparado, em países como Uruguai, Espanha, Portugal, Alemanha e Argentina, com enfoque no princípio da legalidade. A seguir, parte-se para o direito brasileiro, ressaltando-se o princípio da tipicidade, o princípio da irretroatividade e o da retroatividade benigna, a proibição do emprego da analogia, o princípio do *non bis in idem*, a garantia jurisdicional, o princípio da igualdade, o princípio da culpabilidade, o princípio da subsidiariedade e as normas penais em branco; todos aplicáveis aos crimes tributários brasileiros.

Segundo, aborda-se o tema da inconstitucionalidade da Lei nº 8866, de 11



de abril de 1994, que instituiu a prisão civil por dívida tributária, e, terceiro, a inconstitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e de seu decreto regulamentador, que introduziu a possibilidade de quebra do sigilo bancário, diretamente, por autoridades administrativas.

No Capítulo 2, ressaltam-se os aspectos tributários e penais, com as distinções entre ilícitos tributários e ilícitos penais tributários, sanções tributárias e sanções penais tributárias, assim como entre elisão e evasão fiscal. A par, analisa-se a inovação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, de duvidosa constitucionalidade para alguns juristas brasileiros.

E, no Capítulo 3, abordam-se os crimes fiscais em países como Argentina, Espanha e Portugal, destacando-se, respectivamente, as figuras jurídicas da *evasión*, *defraudación tributaria* e da *fraude fiscal*, apontando-se semelhanças e diferenças com a Lei Brasileira nº 8137/90. Na seqüência, surgem os aspectos jurídicos mais importantes e significativos dos crimes nos artigos 1º e 2º da Lei Penal Tributária Brasileira. Por último, é avaliada a inovação legislativa acerca dos crimes previdenciários: a apropriação indébita previdenciária e a sonegação de contribuições previdenciárias, previstas nos artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal Brasileiro.

## 1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

### 1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

#### 1.1.1 Introdução

Objetiva-se, neste capítulo, fazer ponderações sobre os princípios constitucionais atinentes aos crimes tributários, iniciando-se pela análise comparativa desses princípios nas Constituições do **Uruguai**, da **Espanha**, de **Portugal**, da **Alemanha** e da **Argentina**.

É importante ressaltar que o enfoque dos princípios atinentes aos crimes contra a ordem tributária se dá a partir da Constituição Federal de 1988, dentro do contexto do Estado Democrático de Direito e de uma concepção sistemática<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> O sistema é " (...) um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade). Essa *noção de sistema*, a que chamamos de *terceira*, incorpora a característica da ordenação ou coerência, dado tido como fundamental pela maioria daqueles que já se debruçaram sobre a questão sistemática". VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre: Síntese, n. 33, 2000, p. 55.

Segundo a abordagem **Kelseniana**, a *Grundnorm*, ou norma fundamental, é a norma mais elevada e o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico, posto que “É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa”.<sup>2</sup>

Já o constitucionalista português **Canotilho** preceitua que “(...) a dimensão de **Estado de direito** encontra expressão jurídico-constitucional num complexo de *princípios e regras* dispersos pelo texto constitucional”. E, diz mais: “(...) No seu conjunto, estes princípios e regras concretizam a *ideia* nuclear do Estado de direito – sujeição do poder a princípios e regras jurídicas -, garantindo às pessoas e cidadãos liberdade, igualdade perante a lei e segurança”.<sup>3</sup>

**Betina Treiger Gruppenmacher** fala, por igual, em **princípios e regras** e, define:

(...), que a Constituição é um conjunto de normas que tanto podem ser princípios, como preceitos, regras, ambos compondo o ordenamento jurídico. Elas se afiguram estruturadas num todo, dispostas em um sistema normativo, e como sistema que é, apresenta-se como um conjunto de normas relacionadas entre si. É uma estrutura normativa organizada, pois as disposições estão coordenadas entre si.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. Traduzido por João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 217. Entretanto, na *Teoria Geral das Normas*, Hans Kelsen preceitua que a norma fundamental passou a ser vista como uma norma fictícia, meramente pensada, produto de um ato de vontade, por igual, fictício. In: Kelsen, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1986, p. 328.

<sup>3</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p. 227.

<sup>4</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 21-22.

No exame e deslinde das questões propostas, inicia-se, aqui, com a noção do que seja a figura de princípio.

No pensamento de **Roque Carrazza**:

Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.<sup>5</sup>

Desta feita, torna-se imprescindível, no âmbito dos crimes tributários, a fiel observância aos princípios insculpidos na Lei Maior, como assecuratórios do Estado Democrático de Direito.

Assim, impende gizar, aqui, algumas considerações sobre princípios aplicáveis aos crimes tributários, em ordenamentos jurídicos, de países como **Uruguai, Espanha, Portugal, Alemanha e Argentina**, que destacam a importância de tais princípios em seus ordenamentos jurídicos.

### 1.1.2 No Direito Comparado

No direito penal tributário uruguaio, para **Ramón Valdés Costa**<sup>6</sup>, há que se aplicar os princípios de direito punitivo, principalmente os do Código Penal, e, por igual, os princípios de direito tributário material, como o princípio da legalidade, que é tido nas Constituições dos Países da América Latina como princípio fundamental de Direito Público; o princípio da igualdade<sup>7</sup> e o princípio da juridicidade ou da

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 9 ed. São Paulo, Malheiros, 1997, p. 29.

<sup>6</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 10-11;22.

<sup>7</sup> “La igualdad jurídica de las partes de la relación jurídica tributaria, que implica el igual sometimiento a la ley y la jurisdicción, es un principio esencial que sólo puede ser limitado por la Constitución o la Ley”. VALDÉS COSTA,

garantia jurisdiccional.<sup>8</sup>

**César García Novoa** pondera que, na Espanha, existe a identidade entre os princípios de direito sancionador administrativo com os princípios de direito penal<sup>9</sup>, fundamentando seu entendimento na Sentença do Tribunal Constitucional (TC) 18/1981, de 08 de junho, que “(...) los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art.25)”.

Atualmente, foi positivada pela Ley 30/1992, de 26 de novembro, que regula o Regime Jurídico das Administraciones Públicas e do Procedimiento Administrativo Comum, em que o Capítulo I contém os princípios da potestade sancionadora, oriundos do direito penal, e o Capítulo II, que regula os princípios do procedimiento sancionador.<sup>10</sup>

---

Ramón. Los principios Jurídicos Fundamentales En La Codificación Tributaria de América Latina. **Revista de Direito Tributário** nº 03, 1978, p. 61.

<sup>8</sup> “La tutela jurisdiccional adquiere en el derecho tributario, especial trascendencia por la circunstancia de ser el Estado a la vez autor de la norma, titular de la pretensión jurídica y juez que decide la controversia”. VALDÉS COSTA, Ramón. Los principios Jurídicos Fundamentales En La Codificación Tributaria de América Latina. **Revista de Direito Tributário** nº 03, 1978, p. 61. **Frederico Berro** defende a aplicabilidade dos princípios gerais de Direito Penal a todos aos delitos tributários, salvo disposição expressa em contrário. Primeiramente, fala em legalidade (art. 10, inc. 2, da Constituição); depois, em tipicidade; ainda, em irretroatividade; admite, porém, a retroatividade benigna, em jurisdicionalidade ou em intervenção de um órgão imparcial para julgar os conflitos entre partes; em devido processo; em personalidade; em subjetividade ou culpabilidade; em transcendência; em carga probatória do acusador ou inocência do imputado; e, em *non bis in idem*. In: BERRO, Frederico. Criminalización de las infracciones tributarias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 1. Lisboa: Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 338-346.

<sup>9</sup>NOVOA, César García. El principio de personalidad em el ordenamiento sancionador tributario. In: NOVOA, César García; DÍAZ, Antonio López (Coords.). **Temas de derecho penal tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 31. Segundo ENTERRÍA e FERNÁNDEZ, os princípios de direito administrativo sancionatórios, também, são os mesmos de Direito Penal com aplicação judicial. Os autores ressaltam o princípio da legalidade, o princípio do injusto típico e da *nulla poena sine culpa*. O princípio do injusto típico ou da tipicidade é uma aplicação da legalidade e consiste na delimitação concreta das condutas passíveis de reprovação e suas respectivas sanções. p. 894-896.

<sup>10</sup> NOVOA, César García. Op. cit., p. 32.

**Zornoza Pérez** também admite a aplicação no âmbito das infrações e sanções administrativas dos princípios procedentes do direito penal, visto que os ordenamentos penal e administrativo sancionador são manifestações do ordenamento punitivo estatal.<sup>11</sup>

Atente-se para o fato de que a legalidade está insculpida no artigo 25.1 da Constituição Espanhola e que a tipicidade é uma manifestação do direito fundamental consagrado no artigo.<sup>12</sup>

Enquanto o “(...) principio general del derecho que excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado en la vía penal y en la administrativa, en los casos em que se aprecie « la identidad del sujeto, hecho y fundamento, sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración » é o *non bis in idem*.”<sup>13</sup>

**Manuel Guerra Reguera**, a sua vez, refere, além do princípio da legalidade, os princípios da proporcionalidade, da igualdade, da segurança jurídica e da certeza do direito e do direito a uma tutela judicial efetiva.<sup>14</sup>

Pondera que a Administração, no entanto, deve impor sanções justas e proporcionais à lesão produzida no bem jurídico protegido. Por conseguinte, trata-se de encontrar uma equilibrada correspondência entre a infração e a sanção, ou como

---

<sup>11</sup> ZORNOZA PÉREZ, Juan J. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Editorial Civitas, 1992, p. 67. Para o mesmo autor, os princípios constitucionais comuns aplicáveis, tanto em matéria de infração tributária quanto em matéria de crime tributário, são as seguintes: legalidade, tipicidade e outros princípios e garantias derivados da legalidade e da tipicidade, que estão postos implicitamente, com a irretroatividade, a proibição de analogia, o *non bis in idem* e a proporcionalidade. In: ZORNOZA PÉREZ, Juan J. Op. cit., p. 67.

<sup>12</sup> E quanto à tipicidade: “Se viene así reconocer, como una de las manifestaciones del derecho fundamental consagrado en el citado artículo 25.1., el principio de tipicidad, que no puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables”. In: ZORNOZA PÉREZ, Juan J. Op. cit., p. 85.

<sup>13</sup> ZORNOZA PÉREZ, Juan J. Op. Cit., p. 99.

<sup>14</sup> REGUERA, Manuel Guerra. **Condenación de sanciones tributarias y principios constitucionales**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 63.

expressava o célebre artigo 9º, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, de impor as penas estrita e evidentemente necessárias, à luz do princípio da proporcionalidade.<sup>15</sup>

De não menos importância, refere o art. 14 da Constituição Espanhola que diz que todos os espanhóis são iguais perante a lei.<sup>16</sup>

E, por fim, aduz que a segurança jurídica está expressamente no artigo 9.3 da Constituição espanhola e implica o conhecimento ou a certeza do sistema normativo aplicável a um caso concreto.<sup>17</sup>

Por sua vez, não há, também, no direito português, ilícito fiscal ensejador de penalidade, sem enquadramento num tipo (pelo princípio da tipicidade), previsto em lei (pelo princípio da legalidade).<sup>18</sup>

Tem-se, aqui, como princípios aplicáveis aos crimes fiscais portugueses: o princípio da necessidade; o princípio da legalidade que se desdobra no *nullum crimen sine lege*, no *nullum crimem sine lege proevia* e no *nulla poena sine lege proevia*; o princípio da tipicidade fechada ou *nullum crimen sine lege certa*; a proibição do emprego dos chamados conceitos indeterminados, elásticos ou de borracha; a *nulla poena sine culpa*; a *nulla poena sine judicio* que se desdobra em princípio do contraditório, estrutura acusatória do processo penal, garantias de defesa do argüido e presunção de inocência do argüido e a não se autoincriminar; e, o princípio de pessoalidade e proibição de novo julgamento pelo mesmo crime.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> REGUERA, Manuel Guerra. Op. cit., p. 82.

<sup>16</sup> REGUERA, Manuel Guerra. Op.cit., p. 85.

<sup>17</sup> REGUERA, Manuel Guerra. Op.cit., p. 95.

<sup>18</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1984, p. 327.

<sup>19</sup> GOMES, Nuno Sá. A Criminalização das Infracções Tributárias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 1, A Criminalização das Infracções Fiscais. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 305-306. Tem-se, no direito português, dentre os princípios fundamentais o princípio da igualdade (um dos pilares do regime geral. Igualdade na aplicação do direito, quanto à criação do direito e perante os encargos

Interessante destacar o *princípio da necessidade* inserido no sistema português, “(...), no sentido de que o direito criminal fiscal só pode ter lugar se outras tipificações sancionatórias e sanções não penais não se mostrarem suficientemente eficazes”.<sup>20</sup>

Por importante, para o direito alemão<sup>21</sup>, o *nullum crimen sine lege* se constitui no pilar do Estado de Direito, que se complementa pelo primado do *nulla poena sine lege*.<sup>22</sup>

A proibição de analogia<sup>23</sup> ou *nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*; a proibição de Direito Consuetudinário para fundamentar e agravar a pena ou *nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*; a proibição de retroatividade ou *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*; e a proibição de leis penais e penas indeterminadas ou *nullum crimen, nulla poena sine lege certa* são conseqüências que emanam do princípio da legalidade.<sup>24</sup>

Já os princípios constitucionais de direito penal aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária na Argentina, segundo **Rodolfo Spisso**<sup>25</sup>, são a

---

públicos); e, princípio de acesso ao direito e da garantia de tutela jurisdicional **efetiva**. In: CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999, p.390-407.

<sup>20</sup> GOMES, Nuno de Sá. **Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal**. 2 ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 305.

<sup>21</sup> ROXIN, Claus. **Derecho penal**. Parte General. Tomo I. Fundamentos La Estructura De La Teoria del delito. Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997, p. 137-138.

<sup>22</sup> Isso significa dizer que as condutas e as penas têm que estar, por igual, legalmente fixadas antes do fato. In: ROXIN, Claus. Op. cit., p. 137-138.

<sup>23</sup> A analogia favorável ao réu é lícita e sem a menor restrição no direito penal. É admissível e obrigatória a retroatividade das leis penais em benefício do réu. ROXIN, Claus. Op. cit., p. 158 e 166.

<sup>24</sup> ROXIN, Claus. Op. cit., p. 140-141.

<sup>25</sup> SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. 2ª ed., actualizada y ampliada. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 597.



legalidade<sup>26</sup>, a irretroatividade da lei, a exteriorização da ação punível, a tipicidade da ação, a culpabilidade, a presunção de inocência e o *non bis in idem*.

**Damarco**, além dos princípios citados anteriormente, ressalta:

o de la proscripción de la analogía como método de interpretación o integración de la ley, salvo aquellos casos en que conduzcan a una solución más favorable al imputado, procesado o condenado; el principio del juicio previo (art. 18, CN); el principio de certeza dirigido al juez para aplicar una sanción; el principio *in dubio pro reo*; y el principio de imputabilidad.<sup>27</sup>

Na pena de **Héctor B. Villegas**, os princípios constitucionais aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária são a legalidade, a tipicidade, a proibição do emprego da analogia, a irretroatividade (admitindo a retroatividade de lei mais benigna ao infrator e interpretação de lei mais favorável ao infrator), *non bis in idem* e garantia jurisdicional.<sup>28</sup>

Demais, no direito comparado, assiste razão à classificação do argentino **Héctor B. Villegas**.

### 1.1.3 Síntese Conclusiva

Ficou pautado que o princípio da legalidade é o pilar, ou o sustentáculo, do sistema jurídico de países como **Uruguai, Espanha, Portugal, Alemanha** e

<sup>26</sup> A legalidade está consagrada no art.18 da Constituição Argentina, art.8º da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e art.11 da Declaração Universal dos Direitos Humanos das Nações Unidas de 1948. In: SPISSO, Rodolfo R. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, L. 2, p. 71.

<sup>27</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. La Criminalización de Los Ilícitos Fiscales. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 1. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 26-27.

<sup>28</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño**, p. 211-213. Ressalte-se que para Lapatza, “La identidad esencial de infracciones penales y administrativas no implica únicamente la aplicación de unos principios substantivos comunes (legalidad, tipicidad, culpabilidad, etc.), sino también la aplicación de las garantías procedimentales reconocidas igualmente en la Constitución”. In: LAPATZA,

## Argentina.

**Nuno de Sá Gomes** preceitua o corolário da legalidade no sistema português, em que se permite fazer uma aproximação com o sistema brasileiro: ninguém deve ser punido sem lei (art. 2º, II, da Lei Maior ou princípio da legalidade); a lei incriminadora deve ser prévia e como regra geral irretroativa (art. 1º do Código Penal; e art. 5º, XXXIX da Lei Maior), admitindo-se a retroatividade benéfica (art. 2º do Código Penal; art. 106 do Código Tributário Nacional e art. 5º, XL da Constituição Federal); por igual, a pena deve ter previsão legal anterior ao fato típico (art. 1º do Código Penal; e art. 5º, XXXIX da Carta Magna ou princípio da anterioridade); princípio da tipicidade fechada e proibição do emprego de analogia; princípio da culpabilidade; garantia jurisdicional com o princípio do contraditório, da ampla defesa, da presunção de inocência, do devido processo legal (art. 5º, LIII a LVII da Constituição Federal); princípios da pessoalidade e da intransmissibilidade das penas (art. 5º, XLVI e XLV, da Constituição).

Em **Portugal**, coteja-se o *princípio da necessidade*, que significa a necessidade de punição na seara penal, somente quando insuficiente à esfera administrativa.

No **direito espanhol**, **Manuel Reguera** bem coloca o princípio da proporcionalidade como mediador entre a infração praticada e a sanção a ser infligida. Ou seja, num determinado caso concreto, para aquela infração era suficiente determinada sanção.

A tanto, aliados a todos os sistemas jurídicos dos diversos países supracitados, há que se destacar o princípio da proporcionalidade e o da

necessidade, sem se esquivar de um princípio que é implícito no ordenamento jurídico brasileiro: o princípio da segurança jurídica ou da certeza do direito.

Demais, acolhem-se os princípios constitucionais elencados pelo doutrinador argentino **Héctor B. Villegas** que se entendem aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária adotados pelo sistema brasileiro, quais sejam: a legalidade, a tipicidade, a proibição do emprego da analogia, a irretroatividade (admitindo a retroatividade de lei mais benigna ao infrator e interpretação de lei mais favorável ao infrator), *non bis in idem* e garantia jurisdicional.

#### 1.1.4 No Brasil

Dentre as diversas classificações existentes acerca dos princípios que se aplicam aos crimes tributários, posiciona-se, no sistema estrangeiro, pela de **Héctor Villegas** e, no direito pátrio, pela de **Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas**.

Consoante essa última, tem-se como princípios informadores do Direito Penal Tributário o princípio da igualdade, o princípio da legalidade, a tipicidade, a irretroatividade, a proibição do emprego da analogia, o *non bis in idem*, a garantia jurisdicional, o princípio da culpabilidade e o princípio da subsidiariedade.<sup>29</sup>

##### 1.1.4.1 Princípio da Legalidade

Primeiramente, urge ressaltar que “(...) Feuerbach, no início do século XIX, consagrou o princípio da reserva legal através da fórmula *nullum crimen, nulla poena*

---

<sup>29</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 38.

*sine lege*".<sup>30</sup>

O princípio da legalidade teve suas origens na Magna Carta inglesa, em 1215, na *Petitions of rights norte-americana* "...), mas foi formulado em *têrmos* (sic) precisos na *Declaração dos Direitos do Homem*, da Revolução Francesa: 'Ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada anteriormente ao delito e legalmente aplicada'".<sup>31</sup>

Ressalta **Sainz de Bujanda** que o princípio de legalidade fiscal aparece consagrado em quase todas as Constituições Européias da Segunda Pós-Guerra.<sup>32</sup>

Em todas as Constituições Brasileiras há a proclamação do princípio básico do Direito Penal, que é o da legalidade, e que se aplica, por igual, ao Direito Penal tributário.<sup>33</sup>

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, II, estabelece o princípio da legalidade genérica ao preceituar que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". E, em seu artigo 5º, XXXIX, preceitua a legalidade penal em "não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal".

Diante dos preceitos constitucionais, fica consagrado que o tipo delitivo e a pena correspondente têm que ser previamente instituídos por lei, para que o fato possa configurar crime e a pena possa ser aplicada. Esse é o princípio da legalidade

<sup>30</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. Princípios Fundamentais do Direito Penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n° 15, jul./set. 1996, p. 81-82.

<sup>31</sup> BRUNO, Aníbal. **Direito penal**. V. I. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1956, p. 193. Consoante a Carta de 1215, em seu art. 48, "Ninguém poderá ser detido, preso ou despojado de seus bens, costumes e liberdades, senão em virtude de julgamento de seus pares, segundo as leis do país". "Trata-se de uma conquista de cunho liberal da burguesia contra o arbítrio do governante, que desencadeou a idéia de legalidade como garantia contra a opressão dos detentores do poder oficial". EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41.

<sup>32</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 429.

<sup>33</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.42.

ou da reserva legal, que, para Toledo, significa um limite ao poder do Estado, na seara das denominadas liberdades individuais.<sup>34</sup>

**Roque Carrazza** aduz que, no Estado Democrático de Direito, há obediência precípua ao princípio da legalidade:

No Estado Democrático de Direito, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por regras que, com outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá empregar para a consecução de seus fins.<sup>35</sup>

Conseqüentemente, “(...) os cidadãos não podem ter sua esfera de liberdade restringida, vale dizer, não podem ser compelidos a qualquer comportamento, positivo ou negativo, *senão por meio de lei*”.<sup>36</sup>

Nessa mesma linha de raciocínio, **Misabel Derzi** coloca que o Estado de Direito impede o arbítrio, pois quer garantir a justiça. Por isso, a importância de se dizer que “*Lato sensu*, todo Estado é de Direito, vez que a todo Estado corresponde uma ordem jurídica”. A lei “(...) é postulado geral no Estado de Direito”.<sup>37</sup>

**Betina Grupenmacher**, por igual, destaca que:

A concepção do Estado de Direito confere à lei, a função de instrumento de justiça porque limita os poderes públicos. O princípio da

<sup>34</sup> TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21. Villegas referenda, por igual, que não há infração ou penalidade sem lei prévia tipificadora. Assim como *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, na seara penal, e *nullum tributum sine lege*, na seara tributária. P. 186-187. VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 242.

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque. Op. cit., p. 217. A posição da Corte Constitucional italiana, consoante preceitua UCKMAR, p. 46, pelo art. 23, da Constituição da Itália, é de que só a lei pode impor uma prestação patrimonial, estabelecendo 'reserva legal' para os atos de imposição. Isso porque “toda intervenção limitativa da esfera de liberdade e propriedade dos particulares deve ser aprovada pelo Parlamento”.

<sup>37</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 85-87; 92.

legalidade tributária é, assim, essencialmente, uma forma de realização da Justiça.<sup>38</sup>

Consoante **Bujanda** “(...), la ley puede prestar un servicio inestimable, no sólo al valor seguridad, sino también – y esto es aún más importante – a la utilidad y a la justicia”.<sup>39</sup>

**Villegas**, à sua vez, preleciona que a tipicidade, a irretroatividade e a proibição do emprego da analogia são desdobramentos do corolário da legalidade.<sup>40</sup>

E mais. **Sacha Calmon Navarro Coelho, Betina Grupenmacher e Misabel Derzi** defendem a idéia de legalidade, nos sentidos formal e material.

A doutrina tradicional fala, pois, em lei, em sentido formal, lei como ato proveniente do Legislativo. E lei em sentido material, como norma jurídica em si.<sup>41</sup>

**Sacha Calmon** acresce à idéia de lei em sentido material, além da norma jurídica, que dita seja geral, impessoal, abstrata e obrigatória.<sup>42</sup>

**Misabel Derzi** assevera que “(...) a lei, como fonte formal, é sempre compreendida no sentido **temporal**, como origem ou fundamento do delito, etc.”.<sup>43</sup>

Para essa mesma autora, a legalidade, em sentido material, significa impropriamente tipicidade.<sup>44</sup>

Na verdade, o princípio da legalidade é o vetor dos crimes tributários.

<sup>38</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade** – das limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 83.

<sup>39</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 435.

<sup>40</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário**. Tradutores. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.191.

<sup>41</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. cit., p. 87-88.

<sup>42</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 286.

<sup>43</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.92.

<sup>44</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p.93.

#### 1.1.4.2 Princípio da Tipicidade

Na mesma linha de entendimento, **Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas** tem que “A tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento da legalidade no sentido material, já que, para que uma infração seja punível, tem que se tratar de uma ação ou omissão, tipificada concretamente pela lei como tal”.<sup>45</sup>

E esclarece que “Por meio da tipicidade pode-se encontrar a perfeita correspondência entre o fato antijurídico e a descrição normativa de tal fato”.<sup>46</sup>

Consoante **Misabel Derzi**, a tipicidade é:

(...) o princípio segundo o qual a norma deve descrever os delitos e os tributos, descendo a especificações que permitam ao intérprete e aplicador da lei determinar com precisão os fatos jurígenos e suas conseqüências.<sup>47</sup>

Ressalta a mesma autora que, segundo o entendimento dos penalistas da América Latina, o tipo é um conceito determinado e fechado.

**Lídia Ribas** expõe o raciocínio de **Misabel Derzi** desta forma:

Esta jurista, defende a tese de que na lei penal, como na lei tributária, não se encaixam os tipos como ordens flexíveis e graduáveis, por se chocarem com os princípios em vigor, embora admita que, dada a existência de conceitos legais indeterminados e obscuros, existam resíduos tipológicos.<sup>48</sup>

Assim como para **Misabel Derzi** e **Lídia Ribas**, a tipicidade é a legalidade no sentido material também para **Héctor Villegas** a tipicidade é emanção direta da legalidade. É a adequação típica de fato à figura:

(...), os modos de proceder do infrator, dos

---

<sup>45</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.43.

<sup>46</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.45.

<sup>47</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 94.

<sup>48</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.43.

quais decorrem as punições, devem estar precisamente predelimitados pela lei, por meio de figuras típicas que os caracterizem. Essas figuras devem, de forma completa, descrever os fatos merecedores de sanção, com a indicação de todos os seus elementos próprios, assim desempenhando a função de modelos na configuração, sob o ponto de vista descritivo, das condutas que se inserem, ou não, em algum dos círculos fechados e descontínuos do punível.<sup>49</sup>

Resumidamente, pode-se vislumbrar o tipo como descrição legal de uma conduta.<sup>50</sup>

Portanto, a legalidade formal e a material, juntamente com a segurança jurídica, se constituem em garantias constitucionais fundamentais. A tipicidade ou especialidade (princípio da conceitualização normativa especificante), como desdobramento da legalidade, é, igualmente, garantia constitucional.<sup>51</sup>

Assim como a tipicidade é mero desdobramento da legalidade, não se pode falar em irretroatividade sem a exceção: o princípio da retroatividade benigna.

#### *1.1.4.3 Princípio da Irretroatividade*

**Celso Delmanto** explica que as leis são irretroativas, como regra geral, admitindo-se como exceção a retroação da lei mais benigna:

A regra da irretroatividade (CP, art. 1º) aplica-se, tão-só, à lei penal mais severa. Tratando-se de norma penal mais benigna ou benéfica, a regra a ser aplicada é a da retroatividade da lei mais favorável.<sup>52</sup>

<sup>49</sup> VILLEGAS, Héctor. **Direito penal tributário**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.191.

<sup>50</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 43.

<sup>51</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p.6.

<sup>52</sup> DELMANTO, Celso. **Código penal comentado**. 3 ed., atualizada e ampliada por Roberto Delmanto. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 05.



E mais:

(...) Sendo as leis editadas para o futuro, as normas incriminadoras não podem ter efeito para o passado, a menos que seja para favorecer o agente (vide retroatividade benéfica, art. 2º do CP).<sup>53</sup>

A seu turno, **Ângela Maria da Motta Pacheco** preconiza que no princípio da irretroatividade da lei, *lex regit actum*, “(...) ou seja, o ato é regido pela lei que está em vigor no momento em que é praticado”. No entanto, aplica-se retroativamente a lei mais benigna.<sup>54</sup>

Repise-se. A norma impositiva de penalidade não pode alcançar fatos que ocorreram, *antes da sua vigência*, para prejudicar os infratores com a aplicação da lei mais gravosa:<sup>55</sup>

(...) Parece-nos, tanto em direito penal comum, como em direito penal tributário, ser objetivamente justo reconhecer o benefício, a quem se encontre em condições de invocar a maior benignidade, quando depois de praticada a ação, o legislador, alterando sua concepção jurídica sobre a punibilidade, modifica favoravelmente as consequências da imputação.<sup>56</sup>

A letra do artigo 5º, XL, da Constituição Federal de 1988, preceitua que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.<sup>57</sup>

Indiscutivelmente, “O princípio da irretroatividade da lei penal tem caráter

<sup>53</sup> DELMANTO, Celso. Op. cit., p. 4.

<sup>54</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

<sup>55</sup> VILLEGAS, Héctor. **Direito penal tributário** (Trad. por Elisabeth Nazar e outros). São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.197

<sup>56</sup> VILLEGAS, Héctor. Op. cit.199

<sup>57</sup> O princípio da retroatividade da lei penal mais benigna estava expressamente consagrado na Constituição de 1946 (art. 141, § 29), embora como um complemento do princípio da individualização. A partir de tal redação, a doutrina considerou revogada a limitação constante do parágrafo único do art. 2º do Código Penal de 1940 (“A lei posterior, que de outro modo favorece o agente, aplica-se ao fato não definitivamente julgado”). Diante da deficiente redação da Carta de 1967 (art. 150, § 16), há necessidade de se consagrarem, em texto autônomo, os princípios de irretroatividade da *lex gravior* e de retroatividade da *lex mitior*. DOTTI, René Ariel. **Reforma penal brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 343.

constitucional, de modo que a lei penal deve ser entendida como aplicável somente aos fatos que tenham ocorrido após a sua entrada em vigência”.<sup>58</sup>

Esclareça-se que a “*Lei penal mais benigna* não é só a que descriminaliza ou a que estabelece uma pena menor. Pode-se tratar da criação de uma nova causa de justificação, de uma nova causa de exclusão da culpabilidade, de uma causa impeditiva da operatividade da pena, etc.”.<sup>59</sup>

**Costa Júnior e Denari** preferem delinear a matéria acerca da irretroatividade da *lex gravior* e da retroatividade da *lex mitior*:

A lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves (*lex gravior*) não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, vale dizer, são irretroativas. No entanto, tratando-se de *lex mitior*, ou seja, de lei penal mais favorável ao agente no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do art. 106, II, a retroatividade é a regra.<sup>60</sup>

O artigo 106 do Código Tributário Nacional, tal qual a Lei Maior, acolhe o princípio da retroatividade benigna, no direito tributário.

No entanto, o inciso II de predito artigo propõe três hipóteses de retroatividade da lei mais benigna.

O primeiro caso é o de a lei mais nova já não definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo (...) Não há condições: desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado.

<sup>58</sup> ZAFFARONI, E. R; PIERANGELI, J. H. **Manual de direito penal brasileiro**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 1999, p. 228.

<sup>59</sup> ZAFFARONI, E. R; PIERANGELI, J. H. Op. cit., p. 228.

<sup>60</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 52.

O segundo caso versa ainda a aplicação da lei mais favorável ao contribuinte, ou equiparado, porque deixa de tratar certo ato como contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão. Mas, nesse segundo caso, o CTN exige que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento do tributo exigido.

Finalmente, no terceiro caso, à semelhança do artigo 2º, parágrafo único, do CP, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.

A interpretação daquele dispositivo do CP é aplicável às letras a e c do artigo 106, nº II.<sup>61</sup>

**Carlos Valder do Nascimento** sustenta que “A aplicação retroativa da lei tributária segue os mesmos princípios prevalentes no direito penal”.<sup>62</sup>

A tanto, por igual, o artigo 112 do Código Tributário Nacional estabelece que a interpretação da norma deve ser a mais favorável ao contribuinte.<sup>63</sup>

Contudo, “(...) tratando-se de delitos fiscais e respectivas penas – por força do disposto no supratranscrito art. 112 -, a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, circunstância esta que implica a escolha da sanção menos grave”.<sup>64</sup>

Como princípio supremo de justiça, há que se conhecer, previamente, a infração e a sanção a serem aplicadas.

---

<sup>61</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, p. 671.

<sup>62</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional (Lei nº 5.172, de 25. 10. 1966)**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 221.

<sup>63</sup> Nesse mesmo sentido, **Héctor Villegas**, pela aplicabilidade do art.112, do CTN, ao Derecho Penal tributario. VILLEGAS, Héctor B. Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño. **Revista de Direito Público**, n. 31, ano VII, RT, set./out. 1974, p. 212.

<sup>64</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 54.

O princípio da irretroatividade constitui-se no cânone básico de que a lei nova não atinge fatos anteriores a ela e surge como consequência da reserva legal, embora não seja uma regra absoluta. Admite exceção quando a lei nova for mais benigna ao réu, conforme previsão constitucional feita na segunda parte do inciso XL do art. 5º. Esse é o princípio da retroatividade da lei mais benigna.<sup>65</sup>

Significa que a irretroatividade é regra geral e que a retroatividade, no sentido de beneficiar o contribuinte, constitui-se em exceção.<sup>66</sup>

Conseqüentemente, tem-se que a *lex gravior* é irretroativa, enquanto a *lex mitior* é retroativa.

#### 1.1.4.4 Proibição do Emprego da Analogia

**Francisco de Assis Toledo** preceitua pela bipartição da analogia em analogia *in bonam partem* e analogia *in malam partem*.<sup>67</sup>

No direito penal, contudo, importa distinguir duas espécies de analogia: a analogia *in malam partem* e a analogia *in bonam partem*. A primeira fundamenta a aplicação ou agravamento da pena em hipóteses não previstas em lei, semelhantes às que estão previstas. A segunda fundamenta a não-aplicação ou a diminuição da

<sup>65</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.46.

<sup>66</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. cit., p. 129. Ou seja, a irretroatividade é regra geral, salvo quando interpretativa ou para beneficiar o réu. É princípio geral do direito. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 319. **Villegas** também diz ser a irretroatividade regra geral, admitindo; porém, a retroatividade da lei mais favorável ao réu, e a aplicabilidade desses ao Direito Penal Tributário. VILLEGAS, Héctor. **Direito penal tributário**. (Trad. por Elisabeth Nazar e outros). São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974.

<sup>67</sup> **José Canteno** bem diferencia a analogia *in bonam partem* da analogia *in malam partem*: "Analogia *in bonam partem* es la analogía que se aplica, no para castigar una conducta que no está incriminada en la ley ni para agravar el tratamiento que corresponde a una situación que no está prevista como causa de agravación en el texto legal, sino que la utiliza para eximir de responsabilidad criminal o para rebajar la pena por un comportamiento para el que la ley no prevé este trato favorable, amparándose en una norma que contempla conductas o situaciones semejantes (análogas) o en los principios informadores del total ordenamiento jurídico-penal. Analogía *in malam partem* es la que proporciona esos resultados desfavorables para el reo que acabamos

pena nas mesmas hipóteses. A primeira agrava a situação do acusado, a segunda traz-lhe benefícios.<sup>68</sup>

Na pena de **Villegas**, a analogia decorre da legalidade. Todavia, a analogia prejudicial ao réu é flagrantemente proibida<sup>69</sup>, ou melhor, não se pode utilizar a analogia para prejudicar os presumíveis culpados: “Isto se impõe, sempre que constatada qualquer particularidade diferenciadora, por mais similar que pareça a conduta impugnada com aquela descrita pela outra lei”.<sup>70</sup>

Já a analogia em favor do acusado, ou analogia ‘*in bonam partem*’, é admitida no direito penal tributário, “quando a aplicação da lei análoga é feita em favor do acusado”.<sup>71</sup>

**Costa Júnior**, por igual, não admite a analogia *in malam partem*, pois, implicaria o agravamento da penalidade aplicada: “A *fortiori*, a exigência da *lex stricta* impede a aplicação da analogia *in malam partem* para definir infrações ou cominar-lhes penalidades, mas não afasta, como é curial, a aplicação da analogia *in bonam partem*”.<sup>72</sup>

No entanto, **Lídia Ribas** adverte que se admitir o emprego da analogia para se criar delitos e se cominar penas violaria o princípio da legalidade estrita.<sup>73</sup>

---

de decir no produce la analogia *in bonam partem*”In: CANTERO, José Sáinz. **Lecciones de derecho penal**. Parte General. Tomo 2. Barcelona: Bosch, s.d., p. 127.

<sup>68</sup> TOLEDO, Francisco. **Princípios básicos de direito penal**: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 27.

<sup>69</sup> A analogia prejudicial ao réu é proibida. Assim como **Héctor Villegas**, **Claus Roxin** distingue a analogia em legal e jurídica. A analogia consiste em “(...) trasladar una regla jurídica a otro caso no regulado en la ley por la via del argumento de la semejanza (de los casos)” ROXIN, Claus. Op. cit., p. 140.

<sup>70</sup> VILLEGAS, Héctor. **Direito penal tributário**. (Trad. por Elisabeth Nazar e outros). São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.193.

<sup>71</sup> VILLEGAS, Héctor. Op. Cit., p.195.

<sup>72</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Op. cit.; p. 49-48.

<sup>73</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 47.

Assim como a retroação benigna é admitida aqui, a analogia favorável ao réu é admitida. Já, a analogia *in malam partem*, ou prejudicial, é vedada.

#### 1.1.4.5 Princípio do *Non Bis in Idem*

O sobredito princípio preceitua a não-duplicidade de sanção administrativo-penal, em casos de identidade de sujeito, fato e fundamento sobre a existência de uma relação de supremacia especial da Administração.

Assim sendo, nas relações de supremacia especial, a lei penal deve preponderar sobre o direito administrativo sancionador, subordinado e auxiliar.<sup>74</sup>

É o que **Lídia Ribas** chama de princípio da consunção: na hipótese de configuração de uma infração tributária aplica-se, tão-somente, a pena mais grave, inadmitindo-se duplo apenamento pela mesma infração.<sup>75</sup>

**Villegas**, à sua vez, enfatiza que ninguém deve ser julgado ou apenado, duas vezes, por uma só infração tributária.<sup>76</sup>

No direito repressivo espanhol:

Verifica-se ainda no procedimento fiscal espanhol a expressa aceitação do princípio de *non bis in idem*. De acordo com o art.77.6 da Ley General Tributaria, proíbe-se sancionar uma mesma conduta administrativa e penalmente, outorgado preferência à jurisdição penal, para o conhecimento dos fatos que poderiam ser constitutivos de infração suscetíveis de serem reprimidos em dois âmbitos distintos de um mesmo ordenamento jurídico.<sup>77</sup>

<sup>74</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. Op. cit., p. 13.

<sup>75</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p.48.

<sup>76</sup> VILLEGAS, Héctor B. Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño **Revista de Direito Público** n. 31, RT, set./out. 1974, p. 212.

<sup>77</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 69

A tanto, há que se acolher, aqui, o princípio do *non bis in idem*, afastando-se o duplo apenamento administrativo e judicial, a uma mesma infração tributária.

A sanção aplicada na via administrativa é uma sanção patrimonial, em regra, a pena pecuniária ou a multa, e decorre de um ilícito tributário ou administrativo, enquanto a sanção cuidada na via judicial pode ser oriunda de um ilícito tributário a ensejar uma ação de execução fiscal, ou ainda, um ilícito penal tributário a ensejar uma ação penal.

Desta feita, se pelo mesmo fato se tipifica um ilícito tributário e um crime fiscal há um duplo apenamento: na execução fiscal, com o pagamento do valor principal devido e consectários legais, por ilícito tributário, e na ação penal, com o cumprimento da pena privativa de liberdade e o pagamento da multa penal, por crime tributário.

#### 1.1.4.6 *Garantia Jurisdicional*

O controle jurisdicional protege o cidadão contra a violação de garantias e direitos, e o órgão a quem compete velar pelo respeito à Constituição, *in casu*, é o Poder Judiciário.<sup>78</sup>

Como garantia a esse direito, o inciso XXXV, do mesmo artigo 5º, estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. É a conhecida garantia jurisdicional.

Por importante, no que tange aos crimes fiscais, quando as infrações tributárias ingressam na seara do Direito Penal Tributário, a aplicação da sanção

---

<sup>78</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo I. 4 ed. Buenos Aires: 1990, p. 186.

penal tributária se torna obrigatória. Opera-se a inafastabilidade do controle judicial, conforme o art. 5º, inc. XXV, uma vez que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. É o direito de ação que pressupõe o devido processo legal e que, segundo a autora, está preceituado no inc. LV, do art. 5º da Lei Maior.<sup>79</sup>

**Ângela Maria da Motta Pacheco**, à sua vez, ressalta a importância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.<sup>80</sup>

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 dita, em seu art. 5º, inciso LIV, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e o art. 5º, no inciso LV, da Carta Magna, segue proclamando que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Para **Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas** o devido processo legal se desdobra nas garantias da ampla defesa e do contraditório:

A cláusula do devido processo legal é destinada a tutelar direitos, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo tributário se confirmam se a participação do interessado se der no mesmo plano de posições jurídicas que a Administração quanto às faculdades, ônus e direitos. Assim, o devido processo legal visa a garantir o direito de ação, a igualdade das partes e o

---

<sup>79</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 48.

<sup>80</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. Op. cit., p. 278-281.



respeito ao direito de defesa e ao contraditório.<sup>81</sup>

O primordial, em se tratando de crime fiscal, é a garantia jurisdicional, atrelada ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

#### 1.1.4.7 Princípio da Igualdade

Na dicção do artigo 5º, 'caput', todos são iguais perante a lei e, de acordo com o mesmo artigo, inciso I, "homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição".

O princípio da igualdade é uma consequência de o Brasil ser uma República Federativa e fulcra-se na igualdade formal das pessoas.<sup>82</sup>

No que tange à igualdade,

Desde a Grécia antiga, a idéia de democracia pressupõe, necessariamente, a de igualdade. Foi também a igualdade um dos baluartes da Revolução Francesa do séc. XVIII, ciosa que estava a burguesia vitoriosa de extinguir quaisquer privilégios da nobreza e do clero.<sup>83</sup>

Fala-se, também, em igualdade formal e material. Na igualdade formal há a proibição de distinguir, ou seja, "O ângulo da uniformidade formal, ou tratamento idêntico atribuível por lei a pessoas consideradas 'iguais', representa o enfoque do princípio da isonomia como proibição de distinguir. Sob tal aspecto, as

---

<sup>81</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 33.

<sup>82</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. cit., p.59. Roque Carrazza, Op. Cit., p. 45, bem esclareceu a igualdade formal das pessoas: "Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o *princípio da igualdade*, como fulcro da organização política. E o princípio da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é *formal*, e não substancial".

<sup>83</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p.96.

características de generalidade e abstração inerentes ao tipo e ao conceito estão a seu serviço”.<sup>84</sup>

Já a igualdade material implica o dever de distinguir, genérica e individualmente. As disparidades podem respeitar a um grupo de pessoas ou individualmente:

A discriminação, modificadora do âmbito de validade pessoal e material de normas, atende à igualdade material, mas a uniformidade ainda continua presente pelo caráter de abstração e generalidade dessas normas. É o tratamento uniformemente desigual aos desiguais. (...) Conclusões diferentes devem ser firmadas com relação a disparidades não concernentes a grupos ou categorias de pessoas, mas individuais, que reclamam tratamento singular e diferenciador, em busca da justiça no caso.<sup>85</sup>

**Villegas** fala em igualdade como necessidade de assegurar o mesmo tratamento aos que estão em situações análogas, com exclusão de toda distinção arbitrária, injusta e hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas.<sup>86</sup>

**Lídia Ribas** destaca que:

Como a igualdade não é aritmética e se impõe tratamento desigual em situações desiguais, a ciência e o legislador têm procurado critérios para classificar as diferentes situações infracionais, de modo a adequar o gravame a cada uma dessas situações.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p.100.

<sup>85</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p.101.

<sup>86</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo I. 4 ed. Buenos Aires: 1990, p. 194.

<sup>87</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 39.

Para o direito penal tributário, há que se agregar a igualdade aos demais princípios constitucionais, para que se atinja a justiça, sem nunca se esquivar da segurança jurídica.

#### *1.1.4.8 Princípio da Culpabilidade*

O princípio de culpabilidade constitui uma limitação ao *jus puniendi* do Estado. Importante repisar que, no fato típico, concorre o dolo ou a culpa.<sup>88</sup>

Dito princípio está implícito na reserva legal e na personalidade da pena, já que “O texto constitucional brasileiro não se refere ao elemento subjetivo indispensável à caracterização do ilícito penal”.<sup>89</sup>

O princípio da culpabilidade ou *nullum crimen sine culpa* pode ser, assim, conceituado de três formas: como fundamento da pena; como elemento da determinação ou medição da pena; e como conceito contrário à responsabilidade objetiva. Conforme entende Cezar Roberto Bitencourt e Luiz Régis Prado, “Ninguém responderá por um resultado absolutamente imprevisível, se não houver obrado com dolo ou culpa”.<sup>90</sup>

A culpabilidade, na concepção finalista da ação de Welzel, significa o elemento subjetivo integrante do tipo. Como ensina Toledo “(...) Toda ação humana é essencialmente finalista, é dirigida a um fim. Esse finalismo, o elemento intencional, inseparável da ação, é o seu elemento direcional, é, em resumo, o

---

<sup>88</sup> SANTOS, Lycurgo de Castro. O princípio de legalidade no moderno direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, ano 4, n° 15, jul./set. 1996, p. 191.

<sup>89</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 48.

<sup>90</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. Op. cit., p. 84.

dolo”.<sup>91</sup>

Na linha de pensamento de **Luiz Vicente Cernicchiaro**, a culpabilidade significa a reprovabilidade ou censurabilidade ao autor do delito.<sup>92</sup>

O Direito Penal moderno apóia-se fundamentalmente no princípio da culpabilidade. Repita-se: traduz idéia de censurabilidade, reprovabilidade ao agente da conduta que, podendo agir de modo diferente, deixa de fazê-lo. (...). Sem censura ao agente, nada há que punir (entendo, por opção doutrinária, a culpabilidade compõe os elementos constitutivos da infração penal. Não é mero pressuposto para a aplicação da pena).<sup>93</sup>

Em **Luis Alberto Machado**, por igual, a censurabilidade é elemento do crime e não pressuposto da pena.

E mais:

No crime doloso a censurabilidade contém a imputabilidade (como capacidade de culpa, de o agente sofrer a censura, sem graduação), o potencial conhecimento do ilícito e a exigibilidade de outra conduta (estes dois últimos elementos capazes de permitirem a graduação da censura ao autor da conduta típica e censurável).<sup>94</sup>

#### 1.1.4.9 Princípio da Subsidiariedade

Quando o direito tributário mostrar-se insuficiente para o combate aos

<sup>91</sup> TOLEDO, Francisco de Assis. Op. Cit., 227.

<sup>92</sup> CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Direito penal na Constituição**. 3. ed., verificada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 99.

<sup>93</sup> CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – observações de aspectos da teoria geral do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 11, jul./ set. 1995, p. 182.

<sup>94</sup> MACHADO, Luis Alberto. **Direito criminal: parte geral**. São Paulo: RT, 1987, p.140.

crimes fiscais, há que se aplicar, subsidiariamente, o direito penal tributário:<sup>95</sup>

(...). Assim, as sanções de natureza penal tributária só são estabelecidas como último recurso e quando outros meios, nomeadamente os administrativos, apresentarem-se ineficazes no combate à evasão e fraude tributárias. Daí a fundamentação da subsidiariedade e de se constituir num princípio que rege o Direito Penal Tributário.<sup>96</sup>

Consoante **Francisco Toledo**, “A norma secundária só é aplicável na ausência de outra norma - a norma primária -, já que esta última envolve por inteiro a primeira”.<sup>97</sup>

Ou seja, dá-se a relação de subsidiariedade, quando o legislador houver promulgado duas normas, que concorrem no caso concreto e que efetivamente podem ser aplicadas à mesma conduta; porém, com a indicação expressa ou tácita de que a subsidiária só será aplicada caso a principal não seja aplicável.<sup>98</sup>

Não há, pois, como negar o carácter subsidiário do Direito Penal, diante da impossibilidade da aplicabilidade das regras de direito tributário.

#### *1.1.4.10 Das Normas Penais em Branco*

Importante gizar que as normas penais tributárias que criam os crimes tributários são normas penais em branco e, assim, “são normas de superposição em relação ao Direito Tributário”. Por exemplo: só o direito tributário define o que seja

<sup>95</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 50.

<sup>96</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 49-50.

<sup>97</sup> TOLEDO, Francisco de Assis. Op. cit., 52.

<sup>98</sup> CANTERO, José Sáinz. **Lecciones de derecho penal**. Parte General, Tomo II, 2ª edición. Barcelona: Bosch, p. 122.

tributo, e “O elemento subjetivo, dolo, é integrante do tipo penal e, como tal, integrante do delito tributário”.<sup>99</sup>

**Eisele** coloca que:

Tal é a situação dos crimes contra a ordem tributária que contém em seu tipo a alusão a institutos de Direito Tributário, como ‘tributo’, ‘prazo legal’, ‘sujeito passivo’, entre outros, sendo necessário se recorrer aos conceitos deste ramo do Direito para se complementar a norma, sendo indiferente que a norma complementar preexistia à norma de Direito Penal em branco, ou não.<sup>100</sup>

Por isso:

É evidente que a lei penal tributária encontra complementação na legislação tributária, na qual se define o que é tributo, quando incide o tributo, etc. É ela norma penal em branco no sentido amplo, porquanto é na legislação tributária que se busca o conceito e constatação da incidência de tributo, os casos de incidência, de não-incidência, de isenção, de imunidade.<sup>101</sup>

Ainda, bem esclarece **Juary Silva** que:

“Diferentemente da maioria das normas punitivas, que contêm integralmente o preceito e a sanção, as normas penais em branco encerram a sanção, fazendo remissão, para compor o preceito, a complementos situados em outros ramos do Direito”.<sup>102</sup>

**Misabel Derzi** fala em unidade do injusto penal-tributário, que pode ser definida como “(...), fenômeno de integração e complementação jurídica necessária”

<sup>99</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. Op. cit., p. 339-340.

<sup>100</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 29.

<sup>101</sup> LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 25.

<sup>102</sup> SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 62.

<sup>103</sup>, em que:

*(...) a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário. A lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário, porque as espécies penais nela estabelecidas são complementadas pelas normas tributárias.*<sup>104</sup>

Ademais:

Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente iasadas, são aquelas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária -, se concretizado, realizará a lei penal. Mas a *antijuridicidade* (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados.<sup>105</sup>

Exemplo disso são os conceitos de direito tributário a que se socorre o direito penal: a definição de tributo (art. 3º, do Código Tributário Nacional), de prestação de serviço, de nota ou de documento equivalente.

#### 1.1.4.11 Síntese Conclusiva

Conclui-se, por tudo, que o Estado Democrático de Direito se autolimita na sua *Lex Legum*. Tal conclusão assume, aqui, significado, no sentido de que o *jus puniendi* encontra o seu limite na lei.

<sup>103</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Da Unidade do injusto no direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário* n° 63, p. 221.

<sup>104</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 220.

<sup>105</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 219.

Pautar-se-á o Estado pela observância de regras e princípios, especialmente do princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Esse é pilar do nosso ordenamento jurídico, significando que o direito é uma unidade positivada numa norma fundante, a Constituição, um sistema normativo composto de regras e de princípios vetoriais.

Foi com o Estado de Direito que a garantia aos direitos fundamentais dos cidadãos se consolidou, porque a legalidade é primado inafastável aos crimes fiscais; por isso, diz-se que a legalidade é o princípio fundante dos demais princípios.<sup>106</sup>

Além disso, a prefalada legalidade interage com os demais princípios: tipicidade, culpabilidade, subsidiariedade, *non bis in idem*, irretroatividade, igualdade, proibição da analogia prejudicial, da garantia jurisdicional e o aspecto da norma penal em branco.

Tais princípios regem as relações jurídicas de equilíbrio, entre partes ativa e passiva e estão sempre presentes nas diversas relações decorrentes do exercício dos direitos-deveres tributários.

O Estado de Direito, a par, fundado em regras e princípios constitucionais, na condução da Administração Tributária, assegurará, por um lado, segurança jurídica ao sujeito passivo tributário no cumprimento dos direitos-deveres tributários e tratamento isonômico na busca incansável da justiça fiscal e, por outro, detém as pessoas estatais instrumentos jurídicos eficientes de fiscalização e de mecanismos de arrecadação de tributos.

Finalmente, o Estado Constitucional Democrático, por sua Lei

---

<sup>106</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 280



Fundamental, autolimita-se por regras e preceitos, importa segurança jurídica na relação pessoa estatal e indivíduo, para a consecução das finalidades públicas e supremas do Estado com vistas a estabelecer indutores ideais à promoção integral do cidadão com justiça tributária.

## 1.2 A OFENSA À LIBERDADE DO CIDADÃO E A AFRONTA DIRETA À CONSTITUIÇÃO COM A INSTITUIÇÃO DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA

No Estado Democrático de Direito, a liberdade é um direito fundamental do indivíduo assegurado pelo artigo 5º, 'caput', da Carta Magna de 1988.

Não existe direito humano mais relevante que o direito à vida, e o óbice à liberdade pessoal, à liberdade de locomoção, ao direito de ir e vir reflete, diretamente, no valor vida.

No entanto, para assegurar-se o valor absoluto da liberdade é necessário limitar o poder punitivo do Estado.<sup>107</sup>

Predita limitação instrumentaliza-se pelos meios jurídicos necessários: a Constituição Federal de 1988 e o Pacto de San José de Costa Rica, recepcionado no ordenamento jurídico pátrio através do Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> Segundo **Luiz Luisi** a importância da Constituição para o direito penal é atuar como limitadora do Estado punitivo: "(...) Ou seja: de um lado nas Constituições contemporâneas se fixam os limites do poder punitivo do Estado, resguardando as prerrogativas individuais; e de outro lado se inserem normas propulsoras do direito penal para novas matérias, de modo a fazê-lo um instrumento de tutela de bens cujo resguardo se faz indispensável para a consecução dos fins sociais do Estado". In: LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991, p. 10. E, ao ver de **Norberto Bobbio**, "O problema fundamental do Estado constitucional moderno, que se desenvolve como antítese do Estado absoluto, é o problema dos limites do poder estatal". In: BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emmanuel Kant**. (Trad. por Alfredo Fait). 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, p. 11.

<sup>108</sup> "Todavia, apesar de as condutas lesivas ao Fisco merecerem o repúdio da sociedade, absolutamente não pode haver *abuso punitivo*". In: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4 ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 310.

Uma hipótese dessa limitação ao poder punitivo estatal encontra-se no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal de 1988, preceituando que “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

Portanto, só existem duas possibilidades constitucionais de prisão civil por dívida: a do depositário infiel e a do inadimplente por obrigação alimentar.

O Pacto de San José da Costa Rica, em seu artigo 07, por igual, determina que “Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”.<sup>109</sup>

Como se verifica na situação peculiar da prisão civil, o ordenamento constitucional, em seu artigo 5º, LXVII, da Constituição Federal de 1988, veda a prisão civil por dívida, exceto nas hipóteses de depositário infiel e de inadimplemento alimentar.

Diante dessa limitação constitucional, a questão foi amplamente discutida, não só pela doutrina quanto nos Tribunais, no que é pertinente à prisão civil por dívida tributária, mas, especialmente, por efeito da criação da Lei ordinária nº 8.866, de 11 de abril de 1994, que veio regulamentar a matéria.

A Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e acolhe a possibilidade de prisão do devedor

---

<sup>109</sup> O Pacto de São José da Costa Rica, ou Decreto 678 de 06.11.1992, preceitua pela inaplicabilidade de pena privativa de liberdade, a título de sanção, seja ela de natureza penal ou civil. Ou seja, “(...) as regras consignadas no Pacto de São José da Costa Rica possuem, ao menos, força para revogar legislação ordinária em sentido contrário, vigente na época de sua recepção no ordenamento jurídico nacional”. E mais, diz respeito a direitos fundamentais e encontra fundamento no artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988. In: DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissões de recolhimento de impostos e de contribuições – aspectos constitucionais. **Revista dos Tribunais**, n. 737, ano 86. São Paulo: RT, p. 465-466, mar. 1997.

tributário. Perquire-se acerca de dois aspectos desta lei: da sua inconstitucionalidade e da afronta ao Pacto de San José de Costa Rica.<sup>110</sup>

Desta feita, primeiramente, deve-se conceituar a prisão civil, não se descuidando da idéia de que a mesma consiste em coação ilegal à liberdade de locomoção. Prisão civil, assim, é a que se realiza no âmbito estritamente do Direito privado, interessando-nos, neste estudo, essencialmente, a que se consuma em razão de dívida impaga, ou seja, de um dever ou de uma obrigação descumprida e fundada em norma jurídica de natureza civil. (...) a prisão civil é o ato de constrangimento pessoal, autorizado por lei, mediante segregação celular, do devedor, para forçar o cumprimento de um determinado dever ou de uma determinada obrigação.<sup>111</sup>

**Edmar Andrade Filho** define a prisão civil por dívida tributária da seguinte forma: “A prisão civil constitui um dos mecanismos legais de que dispõe o sujeito ativo da obrigação tributária, para compelir o devedor a satisfazer, na forma e no prazo legalmente definidos, o pagamento da exação tributária”.<sup>112</sup>

Todavia, indigitado autor obtempera que “De acordo com o inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal de 1988, o cabimento da prisão civil é restrito às hipóteses de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e do depositário infiel”.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> A prisão de devedor tributário propriamente dita está prevista no artigo 4º, § 2º, da Lei nº 8866/94. “Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz, nos 15 (quinze) dias seguintes à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por período não superior a 90 (noventa) dias”.

<sup>111</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. **Prisão civil por dívida**. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 51.

<sup>112</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 173.

<sup>113</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 173.

A restrição do focado preceito constitucional parece perfeitamente sustentável, pois a Administração Fazendária utiliza-se da prisão civil como instrumento coativo para compelir o devedor tributário ao pagamento do tributo devido, e não existe esfera mais intimidatória para o cidadão que a penal, vez mais, pela possibilidade de pena prisional, atentatória à vida e à liberdade pessoal e de locomoção.

Em segundo lugar, parte-se para os caracteres, a natureza jurídica e uma breve evolução histórica e constitucional do instituto em voga.

Estabelece **Álvaro Villaça de Azevedo** a distinção entre sanção penal e sanção civil, enquadrando a prisão civil na categoria de sanção civil e de meio coercitivo:

Assim, a maioria dos doutrinadores tem inclinado sua preferência por não considerar a prisão civil como pena. (...) A prisão penal está prevista na legislação criminal e é decretada quando os princípios reconhecidos por esta são ameaçados ou violados. Ela apresenta, fundamentalmente, o caráter de pena, de punição. (...) A prisão civil, ao contrário, não apresenta o caráter de pena, mas de meio coercitivo, imposto ao cumprimento de determinada obrigação. Essa obrigação, de natureza privada, vem regulada nas leis civis e comerciais.<sup>114</sup>

E conclui **Villaça** com a idéia de que “(...), a prisão civil por dívida se oferece com caráter de sanção civil, como instrumento coercitivo para constranger ao cumprimento obrigacional, nos casos previstos em lei”.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de . Op. cit., p. 53.

<sup>115</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de . Op. cit., p. 53.

**Luigi Mattiolo** descreve as três fases históricas percorridas pelo 'arresto pessoal':

Na 1ª fase, a prisão civil por dívida teve caráter de servidão humana, (...) em que a liberdade da pessoa era considerada como objeto de contratação, de alienação, de penhor, expresso ou tácito, enquanto, na 2ª fase, teve caráter de aprisionamento privado ou público, (...) em que a pena se confundia com a vingança. E, por fim, quando o arresto (...) tornou-se simples experiência de solvabilidade do devedor, em que (...) o arresto é usado contra o devedor com o fim de provocá-lo, de pressioná-lo, a despojar-se de seus derradeiros bens móveis e imóveis, etc.<sup>116</sup>

Conforme se pode perceber pela evolução constitucional, as Constituições de 1824 e de 1891, com as Emendas de 07.09.1926, e a Constituição de 1937 foram omissas quanto à prisão civil por dívida.

A Constituição de 1934 proibiu-a, expressamente, estabelecendo não haver prisão civil por dívidas, multas ou custas, enquanto as Constituições de 1946 e de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, admitiram a prisão civil por dívida nos casos do depositário infiel e do responsável pelo inadimplemento alimentar. Comprometeu-se, dessa sorte, a liberdade no âmbito privado.

Enfim, a Carta Magna vigente, em seu art. 5º, LXVII, estabeleceu a impossibilidade de prisão civil por dívida, exceto nas hipóteses de responsável por inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

---

<sup>116</sup> MATTIROLLO, Luigi. *Apud* AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit., p. 54.

No âmbito da legislação infraconstitucional, a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, quis equiparar o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública ao depositário infiel do âmbito do Direito Privado.

Objetivou o legislador, desta sorte, que o devedor de tributos se enquadre, pela interpretação ampliativa, como depositário infiel, figura jurídica inserta na Constituição que permite a prisão civil por dívida.

Ocorre que inexistente a relação jurídico-legal de contrato de depósito entre a Administração Tributária e o contribuinte. A natureza desta relação é jurídico-tributária, no âmbito do Direito Público.

Com razão, **Álvaro Villaça de Azevedo** sustenta que:

Pela exceção contida no texto constitucional, a prisão civil do devedor só pode recair sobre ele, se for, em verdade, depositário; não, meramente, equiparado a este, por qualquer lei ordinária.<sup>117</sup>

A lição posta encontra albergue na própria definição de depósito, pois:

O depósito necessário resulta do desempenho de uma obrigação legal (depósito legal) ou de circunstâncias emergenciais ou de calamidade pública com incêndio, inundação, naufrágio ou saque (depósito miserável).<sup>118</sup>

Salientando o exame da prisão do depositário infiel, **Amilton Bueno de Carvalho** coloca que:

(...) Na verdade, é disposição injusta, pois se resume em prisão por dívida, o que é repelida por princípios de ordem supraconstitucional. Nos dias atuais é injustificável o aprisionamento do devedor. (...) E não se argumente que a do depositário não o é por dívida, eis basta ele pagar o valor do bem

---

<sup>117</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit., p. 117.

<sup>118</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit., p.85.

para que não vá à prisão.<sup>119</sup>

A crítica de **Villaça** merece amparo na lição de **Juary C. Silva**:

(...) Essa lei criou uma sistemática complexa de equiparação do retentor de valores de tributos ao depositário contratual, tido por lei como infiel quando não restitui os valores recebidos a título de depósito (art. 1287 do CC).<sup>120</sup>

Entretanto, não há como equiparar o contribuinte 'lato sensu'<sup>121</sup> ao depositário infiel. Aquele é sujeito de relação de natureza jurídico-tributária. Esse integra relação jurídica de natureza civil e contratual:

A explicação de sua natureza, de não constituir pena, mas meio de coerção ao cumprimento obrigacional, não encontra razão no Direito privado, pois ser preso em razão de pena ou de coerção, como dito, é ser preso, é perder temporariamente a liberdade.

O Estado só tem direito de prender alguém, em relacionamento de Direito Público. No âmbito do Direito Penal, por exemplo, constringendo o cidadão perigoso ou pernicioso à segregação da sociedade; no Direito Administrativo, quando cometido crime contra a Administração da Justiça.<sup>122</sup>

A impropriedade de tal equiparação também é reconhecida por **Roque**

**Carrazza**:

Ora, a Lei 8.866, de 11 de abril de 1994,

<sup>119</sup> CARVALHO, Amilton Bueno de. Magistratura e mudança social: visão de um juiz de 1ª instância. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, n. 49, p. 99, julho de 1990.

<sup>120</sup> SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 257. Esclarece Edmar Andrade Filho melhor a idéia anterior, ao aduzir que: "Atualmente, em termos de legislação tributária ordinária, a matéria é regulada pelo art. 1º da Lei nº 8.866, de 11-4-1994, que considera depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil, a pessoa, ou o representante da pessoa jurídica, a quem a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições". In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 173.

<sup>121</sup> O devedor, aqui, é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: o contribuinte ou o responsável (art. 121, do CTN). O contribuinte ou sujeito passivo direto é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Ao passo que o responsável ou sujeito passivo indireto não tem relação pessoal e direta com o fato gerador; porém, sua obrigação de pagamento decorre da lei.

<sup>122</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit., p. 183.

equiparou ao depositário infiel justamente quem faz o contrário, ou seja, retém para si tributo que arrecadou de terceiro e que tinha o dever de entregar ao Tesouro.

Poderia ter feito isso sem atropelar direitos constitucionais? Entendemos que *não*.

É certo que o direito cria suas próprias realidades. Há, porém, limites constitucionais que ele não pode ignorar, sob pena de violação dos direitos e garantias constitucionais.

Pois bem, foi o que fez, a nosso sentir, a Lei 8.866/94 quando, para fins de prisão civil por dívidas, equiparou a *depositário infiel* quem nem de longe reveste esta condição jurídica. No caso, quem deixa de recolher aos cofres públicos tributos retidos ou recebidos de terceiros. Esta conduta, embora delituosa, não pode ser legalmente equiparada à do depositário infiel.<sup>123</sup>

**Lídia Ribas** coloca que a Lei nº 8.866/94 extravasa os limites da Lei Maior, revelando-se totalmente inconstitucional:

Tanto a doutrina como o próprio Supremo Tribunal Federal tratam a natureza jurídica da prisão civil como mero meio coercitivo para se obter a execução da obrigação alimentar ou de restituir o depósito, não sendo considerada pena restritiva da liberdade, decorrente de infração criminal.

A Lei 8.866, ao determinar que será considerado depositário infiel aquele que reter ou receber tributo e não repassá-lo, subverteu o conceito de depósito, formulado na legislação civil, e, por isso, em flagrante desrespeito à Constituição Federal.

Em conclusão, a Lei 8.866/94 é inconstitucional por impor prisão civil em circunstâncias fora dos limites do inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal.<sup>124</sup>

<sup>123</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4 ed. revisada e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1998.

<sup>124</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 87-88.



E a doutrina vai mais além, alertando para a gravidade da questão: “(...) a Lei nº 8.866/94 tentou subverter o conceito de depósito, formulado na legislação civil, criando, em consequência, hipótese de aplicação da prisão civil em flagrante desrespeito ao texto da Constituição Federal”.<sup>125</sup>

A prefalada lei ordinária quer, infundadamente, sobrepor-se ao Diploma maior e, por igual, faz letra morta ao artigo 7 do Pacto de San José da Costa Rica (1969), assimilado pelo Brasil através do Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992. A uma, pois padece de inconstitucionalidade, quando colide com os direitos fundamentais do ser humano, da vida e da liberdade consagrados no art. 5º, ‘caput’, da CF/88. Por igual, a Lei Maior veda a prisão civil por dívidas, exceto a do depositário infiel e a do inadimplemento voluntário e inescusável por alimentos:

A norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida alberga o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito. Isto não quer dizer que o direito de receber um crédito restou sem proteção jurídica. Quer dizer que essa proteção não pode chegar a ponto de sacrificar-se a liberdade corporal, a liberdade de ir e vir. Limita-se, pois, a proteção do direito de receber um crédito ao uso da ação destinada a privar o devedor de seus bens patrimoniais, a final desapropriados no processo de execução.<sup>126</sup>

A duas, porque constitui verdadeiro abuso contra as liberdades públicas, o que é corroborado por **Hugo de Brito Machado**:

Definir como crime o não-pagamento de uma dívida, e com isto contornar o obstáculo constitucional consubstanciado na norma que

<sup>125</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p.176.

<sup>126</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Prisão civil por dívida tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 23/98, caderno 03, p. 497, 1ª quinzena de dezembro de 1998.

veda a prisão civil por dívida, constitui verdadeiro abuso contra as liberdades públicas, praticado pelo legislador, contra aquele que, no mais das vezes, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, deixa de pagar impostos.<sup>127</sup>

Entende **Roland Raad Massoud** que a pena prisional, em se tratando de ilícito tributário, possui natureza civil e, protegendo o bem crédito tributário, viola o artigo 5º, LXVII, da CF/88. E acresce com a idéia da dupla inconstitucionalidade da Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994:

Pois bem. A lei maior veda expressamente a prisão civil por dívida. Todavia, o legislador ordinário fez editar, ao meu ver, legislação expressa em contrário. Essa norma revela-se, portanto, duplamente inconstitucional: a uma porque seu conteúdo dispõe em contrário ao preceito constitucional multicitado; a duas porque o instrumento adotado - a lei ordinária - não tem o condão de contrapor-se à norma constitucional, caracterizando-se neste caso a inconstitucionalidade formal.<sup>128</sup>

A três, a referida lei ordinária não fere só a Carta Magna como, também, contraria o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 110:

A tese da inconstitucionalidade da lei nº 8.866/94, teria pouca ou nenhuma densidade jurídica, sem antes examinarmos a hipótese de que a referida lei pudesse ter pretendido revogar as disposições gerais sobre o contrato de depósito, contidas no Código Civil, criando disposição especial, aplicável apenas e tão somente no campo tributário.

(...)

Sendo a Lei nº 8.866/94, norma de índole tributária, a eventual tentativa de se criar a figura do depositário infiel tributário, por ficção

<sup>127</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 496-495.

<sup>128</sup> MASSOUD, Roland Raad. As inconstitucionalidades da pena de prisão no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, Cadernos de direito Tributário e Finanças Públicas, ano 04, n. 16. São Paulo: Editora RT, p. 209, jul. set. 1996.

legal, encontraria obstáculo intransponível no art. 110 do Código Tributário Nacional, etc.<sup>129</sup>

O artigo 110, do Código Tributário Nacional, é bem claro quando estabelece que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Demais, o Código Tributário Nacional há que ser respeitado, principalmente, tanto no preceituado no artigo 110, quanto no artigo 109.<sup>130</sup>

É oportuna a exegese, no particular, feita por **Aliomar Baleeiro**:

É um erro supor que o art. 109 consagra a interpretação econômica (tomada no sentido de abandono das formas jurídicas). O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais.

Já o art. 110 proíbe ao próprio legislador ultrapassar aqueles limites postos na Constituição Federal, por via indireta, ou seja, por meio da informação e revisão do alcance daqueles mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.<sup>131</sup>

Portanto, com fulcro neste raciocínio, é imperioso concluir:

Ora, depositário infiel é conceito adotado pela

---

<sup>129</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 177.

<sup>130</sup> Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

<sup>131</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.

Constituição Federal em sua significação comum, ordinária, mas jurídica, que não pode ser alterado pela legislação tributária.

Portanto, o legislador tributário não é inteiramente livre para construir hipótese de depositário infiel sem que haja a figura do depósito.

(...)

Assim, em conclusão, a Lei nº 8.866/94 é inconstitucional por impor prisão civil em circunstâncias fora dos quadrantes do inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal.<sup>132</sup>

Assim, segundo **Juary**, quanto ao contribuinte se vislumbra que “(...) o legislador ainda procurou submetê-lo a uma modalidade cível de coerção, manipulando para isso conceitos de Direito Privado e afrontando a Constituição, por via oblíqua, porém juridicamente insustentável”.<sup>133</sup>

Impõe-se, além, ressaltar, *in casu*, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1055-7, em que a Corte Suprema, em 16.06.94 - publicação em 13.06.97 -, deferiu, em parte, o pedido de medida liminar, até julgamento final da ação, suspendendo, em síntese, a eficácia do art. 4º, §§ 2º e 3º (decretação da prisão); a expressão referida no § 2º do art. 4º (art. 7º- aplicação de prisão à pessoa jurídica); as expressões do art. 7º ('ou empregados') mais o parágrafo único ('e empregados'); e, a exclusão dos decretos de prisão (art. 4º, § 2º) e da revelia (art. 4º, § 3º).<sup>134</sup>

A fundamentação constitucional do acórdão, constante da ADIN nº 1055-7, reconhece, expressamente, a violação de princípios e garantias penais e processuais penais constitucionais fundamentais, quais sejam: art. 5º, XXXIX (*nulla poena sine praevia lege*); LIV (devido processo legal); LXVII (princípio da vedação de prisão civil por dívida); LV (ampla defesa e contraditório); LVII (princípio da

<sup>132</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 178.

<sup>133</sup> SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 261.

<sup>134</sup> SILVA, Juary C. , Op. cit., p. 261.

presunção de inocência) e XXXV (submissão ao Judiciário de lesão ou ameaça ao direito), além dos arts. 146, III e 153, § 3º, e art. 155, § 2º, todos, da CF/88.

No que concerne ao Pacto de San José de Costa Rica, **Zaffaroni e Pierangeli** ressaltam a importância da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Pacto de San José de Costa Rica (1969), por ter caráter universal e por estar sistematizado na Carta das Nações Unidas e na Organização dos Estados Americanos, o que significa que o direito penal positivo interno não pode colidir com o predito Pacto.<sup>135</sup>

O Brasil, já vinculado à Declaração Universal dos Direitos do Homem (10.12.1948) e membro da OEA (Organização dos Estados Americanos), só posteriormente corroborou os Pactos das Nações Unidas e a Convenção Americana de Direitos Humanos.

Dita Declaração tem a sua obrigatoriedade jurídica reconhecida por todos os países que são seus membros.

Sublinhem-se alguns dos princípios da Declaração: princípio de igualdade de todos perante a lei e a dignidade da pessoa de todo ser humano (arts. I e II); direito à vida, à segurança pessoal e à liberdade (art. III); ninguém será arbitrariamente preso, detido ou exilado (art. IX); princípio da legalidade (art. XI, n. 2), princípio da humanidade (art. V); e, direito à privacidade ou intimidade (art. XII).<sup>136</sup>

De lembrar que o disposto no Pacto de São José da Costa Rica elimina a possibilidade de prisão civil, de constrição à liberdade de ir e vir, vez que foi incorporado ao nosso ordenamento jurídico:

---

<sup>135</sup> ZAFFARONI, E. R.; PIERANGELI, J. H. Op. cit., p. 68.

<sup>136</sup> ZAFFARONI, E. R.; PIERANGELI, J. H. Op. cit., p. 136-137.

(...) Integração do Pacto de São José da Costa Rica (decreto nº 678/92), no sistema protetivo dos direitos individuais, estabelecido na Constituição da República. Entendimento, de outra sorte, de que o aludido pacto revogou a norma geral do artigo 1.287, do Código Civil. Quebra, ainda, do denominado princípio da razoabilidade. Ordem concedida, por falta de justa causa para a ordem de prisão. (Ac da 7ª C de Direito Público do TJ SP – mv – HC 096076-5/1 – Rel. designado Sérgio Pitombo – j. 05.04.99 – DJ SP I 13.08.99, p. 39 – ementa oficial).<sup>137</sup>

Bem **Juary Silva** refere que o Brasil é país membro e signatário do Pacto ou da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o qual considera os direitos essenciais do homem como atributos inerentes à pessoa humana e, inclusive, o ideal de todo ser humano de ser livre.

No artigo 7 da Declaração consta o direito à liberdade pessoal e, mais precisamente, a proibição de prisão por dívidas.

Demonstrou-se, alhures, que o contribuinte não é depositário infiel. “(...) Logo, não cabe a sua prisão à guisa de depositário, visto que o Direito Penal vigente na civilização ocidental veda a analogia contra o réu, e também porque a Constituição do Brasil não admite a prisão civil por dívidas, como regra”.<sup>138</sup>

Admitir-se-ia, então, nas circunstâncias, a prisão provisória do direito processual penal, a denominada prisão preventiva do artigo 312, do Código de Processo Penal.

<sup>137</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Prisão por dívida tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, caderno 3, 3/16520, p.101, 1ª Quinzena de março de 2000.

<sup>138</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 259

Isso se justifica porque, quanto à prisão preventiva, “Não há regra específica em relação à ordem tributária”.<sup>139</sup>

Aplicam-se, então, as regras do Código de Processo Penal, especialmente, do art. 312.

Não obstante, a prisão preventiva poderá ser decretada, nas hipóteses de: garantia da ordem econômica; garantia da ordem pública; conveniência da instrução criminal; e para assegurar a aplicação da lei penal, quando houver prova da existência do crime e indício suficiente de autoria.

Em torno da questão, tece **Alécio Lovatto** argumentos que demandam aprofundado exame. Primeiro: a garantia da ordem econômica não abrange a ordem tributária, pela natureza do delito. Segundo: há que se preencher os requisitos da prova da existência do crime e os indícios suficientes da autoria.<sup>140</sup> Terceiro: a garantia da ordem pública “(...) É dos fatos concretos, dos elementos e da documentação acostada, inclusive de afirmativas e, especialmente, da conduta do denunciado ou indiciado, que deve decorrer a conclusão da necessidade de sua prisão. Não basta a natureza do delito, nem a existência de denúncia”.<sup>141</sup> Quarto: a conveniência da instrução criminal é mais rara, pois a prova normalmente é documental. Quinto: para assegurar a aplicação da lei, deve haver algum elemento indicativo de ‘fuga’.<sup>142</sup>

Ressalte-se, contudo, que o *habeas corpus* tem cabimento contra prisão

---

<sup>139</sup> LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 165.

<sup>140</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 165.

<sup>141</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 167.

<sup>142</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 167-168.

ilegal, quando não fundamentada a decisão que decretou a prisão preventiva, ou quando decretada de forma equivocada, pela ausência dos requisitos necessários.

Para **Edmar Oliveira Andrade Filho**, como já mencionado anteriormente, a Lei nº 8.866/94 incluiu, no art. 312, do CPP, a perturbação da **ordem econômica** entre os pressupostos da prisão preventiva.

Porém, “A Lei nº 8.137/90 é silente quanto à possibilidade de decretar a prisão preventiva do agente que comete crime contra a ordem tributária, o que remete à regra geral hospedada no Código de Processo Penal”.<sup>143</sup>

Como dito, para os crimes contra a ordem tributária, é cabível, na espécie, a prisão preventiva, mas não a prisão civil e, mesmo assim, com a devida cautela.

Na pena de **Edmar**:

A prisão preventiva, com efeito, à luz do novo Texto Constitucional, contrastando com a lei processual penal, somente pode ser decretada em circunstâncias excepcionais e com as cautelas devidas.<sup>144</sup>

Ao trato da questão, sugere **Álvaro Villaça de Azevedo** um mecanismo de execução patrimonial sumaríssima, para a cobrança da dívida tributária inadimplida:

O juiz deverá, com devida urgência, determinar a citação do devedor, que deverá colocar à disposição da Justiça, imediatamente, seu patrimônio, enumerando-o, de acordo com a sua declaração de bens, junto ao Imposto sobre a Renda, inclusive outros, que eventualmente existam, anexando balancete discriminado, sob forma mercantil, de seu estado econômico-financeiro. Qualquer sonegação dolosa de bens pode ser declarada crime contra a Administração da justiça, com remessa de peças de processo ao MP, para abertura de inquérito judicial.

(...)

O devedor deverá cumprir sua obrigação ou oferecer bens à penhora, que serão

<sup>143</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 157.

<sup>144</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 158.



imediatamente avaliados e leiloados, para satisfação do interesse creditício.<sup>145</sup>

Complementando-se a linha de pensamento de **Villaça**: ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, na forma do procedimento da espécie, exsurge o dever para o sujeito passivo tributário de recolher o respectivo tributo aos cofres do Fisco. Caso inocorra o pagamento, o fisco providenciará a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, para a posterior Execução Fiscal ou sanção de natureza civil. E, se houverem indícios de autoria e materialidade, em sonegação fiscal, o Ministério Público promoverá, por igual, a ação penal pertinente (ou sanção de natureza penal).

Mesmo assim, a possibilidade de prisão civil por dívida tributária deveria ser totalmente repelida.

Com a prisão civil, o sujeito ativo de crime tributário não teria a possibilidade de quitar o valor devido, a título de tributo e consectários legais ao Fisco. Estaria ele impossibilitado de exercer a sua atividade laborativa, em decorrência da privação de sua liberdade.

Conseqüentemente, haveria prejuízo tanto para o Fisco, quanto para o universo de contribuintes. Estar-se-ia criando ônus adicional para os demais contribuintes, ferindo de morte o princípio da igualdade, um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>145</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit , p. 185.

### 1.2.1 Síntese Conclusiva

No Estado de Direito, a conduta oficial deve inspirar certeza jurídica. Os atos administrativos e decisórios devem-se assentar em fundamentos constitucionais e legais, sob pena de exercício arbitrário das próprias razões.

Por importante, tanto o poder tributante como o poder punitivo do Estado sejam exercidos, respeitadas, sempre, pelas pessoas estatais, as limitações na Carta Magna, de maneira que os direitos fundamentais do contribuinte e do homem-cidadão restem assegurados.

Se o objetivo da arrecadação é a obtenção de recursos para visar aos fins do Estado, a sanção pelo seu descumprimento deve ser, tão-somente, patrimonial.

Imputar ao sujeito passivo uma penalização de caráter pessoal (sanção pessoal), como elemento inibidor, repressor ou de coação, por efeito de dívida de natureza tributária, é utilizar-se de instrumento coercitivo de cobrança, pela ordem jurídica, para a obtenção do bem juridicamente tutelado pelo Direito tributário, que é o crédito tributário.

**Álvaro Villaça de Azevedo** bem sustenta esse entendimento, com as seguintes palavras:

Entendemos que, por ser essa a natureza da prisão civil por dívida, de meio coativo direto ou ativo, não à punição, mas para favorecer o cumprimento obrigacional, termina por violar direito da personalidade, pois, em sentido prático, ela constrange a pessoa, com a perda da liberdade, para proporcionar a realização de um interesse econômico.

Mesmo que considerada, desse modo, um experimento à solvabilidade do devedor, o certo é que a natureza jurídica da prisão civil por dívida apresenta caráter de meio de constrangimento, incompatível com o sistema

jurídico contemporâneo.<sup>146</sup>

O direito à liberdade é direito fundamental, humano e inalienável do indivíduo e deve ser resguardado, na sua íntegra.

A Lei nº. 8866/94, - no 'status' de lei ordinária, que regulamenta a prisão civil por dívida -, equiparando o sonegador fiscal a depositário infiel, fere diretamente os princípios da tipicidade fechada, da segurança jurídica, e do abuso da forma, bem como a liberdade do cidadão. Configura, por tudo, norma flagrantemente inconstitucional.

Primeiro, porque fere de morte a Constituição Federal de 1988, que proíbe a prisão civil por dívida, excetuadas as hipóteses de depositário infiel e inadimplemento da obrigação alimentar.

Segundo, diante da recepção do Pacto de San José de Costa Rica pelo sistema jurídico vigente, em que o Brasil figura como país signatário deste pacto, preceitua pela inaplicabilidade de pena privativa de liberdade, a título de prisão civil por dívida, mediante sanção, seja de natureza penal ou civil. O Pacto, pois, tem força, inclusive, para revogar legislação ordinária interna em contrário.

Terceiro, porque a Lei nº 8.866/94 cria a figura jurídico-tributária de depositário infiel tributário da Fazenda Pública, contrariando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que restou recepcionado pelo Estatuto Máximo na categoria de Lei Complementar.

Demais, o poder estatal, para desestimular determinadas condutas do sujeito passivo tributário, pretende criminalizá-las, sem resolver o problema, visto que para a cobrança de tributos, o fisco deve se valer do mecanismo jurídico-legal

---

<sup>146</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Op. cit., p. 55.

de que já dispõe: a Execução Fiscal. Deveria, sim, estabelecer políticas fiscais eficientes que atuassem na facilitação e no efetivo pagamento de dívidas tributárias inadimplidas<sup>147</sup>, até porque, a pena privativa de liberdade é uma restrição a direitos e a valores constitucionalmente assegurados: a vida e a liberdade. Tanto os direitos fundamentais quanto os princípios constitucionais servem como limites para a atuação estatal, onde o direito penal possa ser utilizado como instrumento de coação.<sup>148</sup>

Gize-se: o Estado é que deveria adotar condutas administrativas confiáveis por sua juridicidade e consagrando os direitos fundamentais do sujeito passivo tributário, e não o contrário.

O que ocorre, nos dias de hoje, é uma completa inversão de valores: os direitos fundamentais são flagrantemente vulnerados e negados, por instrumentos coercitivos de cobrança, à disposição do Estado, fruto de uma produção legislativa equivocada. Quando, na verdade, existe o dever constitucional, na ordem jurídica, de abstenção por parte do Estado, a viabilizar a concretização de um direito fundamental.

---

<sup>147</sup> Por importante, questiona-se a política criminal adotada no nosso país. A influência perniciosa que a política tem para o Estado e, conseqüentemente, para o meio social: a política criminal pode ser conceituada como "(...) a ciência ou a arte de selecionar os bens (ou direitos) que devem ser tutelados, jurídica e penalmente e escolher os caminhos para efetivar tal tutela, o que iniludivelmente implica a crítica dos valores e caminhos já eleitos". (ZAFFARONI, E. R; PIERANGELI, Op. Cit., p. 132.) Por outro lado, a política faz-se necessária para a consecução dos ideais democráticos. Assim como no direito penal há uma política criminal que escolhe os bens, juridicamente tutelados, no direito tributário se tem uma política econômica tuteladora do crédito tributário, com função nitidamente arrecadatória. Demais, a Lei 8.866/94 se serve da prisão civil como um instrumento de coerção, com o objetivo de compelir o devedor a cumprir a obrigação tributária.

<sup>148</sup> Para **Roland Massoud**, a sonegação gera para o Fisco a eliminação de fonte de receitas e de tributos. Por efeito, o Estado fica sem fonte e a empresa não tem como pagar o seu tributo, pois o seu negócio já se tornou inviável. (MASSOUD, Roland Raad. Op. cit., p. 202.) Para o autor, deveriam ser criadas penas alternativas para os crimes tributários. Sugere, primeiramente, a reparação do dano com o pagamento do devido. Depois, a adoção da teoria da desconsideração da pessoa jurídica ou *disregard*, recaindo a responsabilidade sobre a pessoa física e seus bens. E, finalmente, a quebra do sigilo bancário, por ordem judicial, possibilitando, assim, o seqüestro no valor do que foi sonegado. (MASSOUD, Roland Raad, Op. cit., p. 203-205.)

É bem verdade que o Estado sofre, também, uma degradação política, pois tem políticas econômica e criminal estabelecidas, que deveriam estar voltadas para a atuação dos direitos fundamentais:

(...) Toda a actividade normativa do Estado, nela compreendida a mais elevada, a actividade constitucional, é degradada pela ciência política a simples meio e instrumento, quer para assegurar o poder (o qual não é fim em si mesmo, mas, por sua vez, instrumento para desenvolver uma certa actividade e conseguir certos resultados), quer para qualquer outro fim mais concreto e imediato.<sup>149</sup>

Sem dúvida, o Estado Neoliberal deve passar por uma reestruturação voltada para os fins sociais, assegurando-se a todos o mínimo vital de sobrevivência. Hoje prepondera a ótica utilitarista do poder econômico. Posto que:

(...) Aqueles que são órgãos do Estado deveriam pensar em termos sociais, exprimir uma vontade determinada por exigências sociais e não pelas suas necessidades privadas e individuais, prover aos interesses sociais em vez de ter em conta os seus, como pessoa.<sup>150</sup>

Atualmente, a carga tributária brasileira, suportada pelo contribuinte *lato sensu*, é excessiva, o que conduz, muitas vezes e sem pretender fazer a defesa do sonegador criminoso, ao elevado índice de sonegação fiscal. Uma das soluções plausíveis seria a diminuição da carga tributária, para possibilitar, efetivamente, o pagamento, pelo universo de contribuintes, em consonância com o princípio constitucional tributário da igualdade tributária.

---

<sup>149</sup> PALLIERI, Op. Cit., v. I, p. 201-202.

<sup>150</sup> PALLIERI, Op. Cit., v. I, p. 176.

Desta feita, impende repisar que os direitos fundamentais são imprescindíveis e inalienáveis e devem ser assegurados e garantidos, não só na lei formal, como, também, na prática estatal. Tudo pela máxima efetividade destes direitos que a própria denominação estabelece: fundamentais.

Nessa mesma linha de raciocínio, passar-se-á à análise do sigilo bancário como direito fundamental constitucional, bem como à inconstitucionalidade da nova Lei Complementar e de seu decreto regulamentador.

### 1.3 O SIGILO BANCÁRIO E O CRIME FISCAL

A análise do sigilo bancário frente aos crimes tributários cinge-se a dois aspectos nucleares: o sigilo bancário como direito fundamental relativo e sujeito a ponderações; e a inconstitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e, por igual, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

#### 1.3.1 O Sigilo Bancário como Direito Fundamental Relativo

**Sérgio Covello** define o sigilo bancário “(...) como a obrigação que têm os Bancos de não revelar, salvo justa causa, as informações que venham a obter em virtude de sua atividade profissional”.<sup>151</sup>

O segredo bancário para **Alberto Luís** “consiste na discrição que os bancos, os seus órgãos e empregados, devem observar sobre os dados econômicos e pessoais dos clientes, que tenham chegado ao seu conhecimento através do

---

<sup>151</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. **O sigilo bancário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2001, p. 86.

exercício das funções bancárias”.<sup>152</sup>

Primordialmente, o sigilo bancário é um direito fundamental insculpido na Constituição Federal de 1988. A Carta Magna assegura, pois, a inviolabilidade da intimidade, da vida privada e do sigilo profissional.

Por configurar direito fundamental, há que se observar, na espécie, o princípio do devido processo legal.<sup>153</sup>

**Caio Tácito**, à sua vez, pondera:

O dever do sigilo preserva a liberdade e a intimidade das pessoas que são valores sociais integrantes da essência do sistema democrático. A eles se refere, de forma explícita, a Constituição em vigor para proclamar-lhes a inviolabilidade (art. 5º, *caput* e item X).

(...)

A atual Constituição elevou o princípio do sigilo bancário à hierarquia suprema.

(...)

A Carta de 1988 trouxe, porém, significativa inovação.

No item XII do art. 5º - que enuncia os direitos e liberdades fundamentais – igualmente se consagra a inviolabilidade do sigilo de dados.

<sup>154</sup>

<sup>152</sup> LUÍS, Alberto. **Direito bancário**. Temas críticos e legislação conexa. Coimbra: Livraria Almedina, 1985, p. 88. “A essência do sigilo bancário, como princípio fundamental, já vimos, revela-se no direito à negação da divulgação de informações, dados e registros pessoais do contribuinte”, para Misabel Derzi. DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sigilo bancário e os crimes contra a ordem tributária. In: \_\_\_\_\_. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 270-271.

<sup>153</sup> CLÈVE, Ciêmeron Merlin; SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heloísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

<sup>154</sup> TÁCITO, Caio. Sigilo bancário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 188, p. 376-377, abr./jun 1992. O artigo 5º da Constituição Federal de 1988, em seu inciso XII, estabelece que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”. Já o inciso X assegura que “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. Na opinião de José Augusto Delgado, o direito ao sigilo bancário faz parte do direito à intimidade e é erigido à categoria de fundamental. (DELGADO, José Augusto. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.110.

De outra banda, há doutrinadores que sustentam não ser o sigilo bancário um direito fundamental:

A Constituição Federal brasileira não garante expressamente um direito fundamental ao sigilo bancário. A proteção desse direito decorre da inviolabilidade da intimidade e da vida privada (art. 5º, X), bem como da inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII). A doutrina e a jurisprudência nacionais reconhecem que aqueles direitos fundamentais colocam o sigilo bancário em uma área juridicamente protegida da atuação estatal e inclusive de outros indivíduos.<sup>155</sup>

No entanto, pela própria exegese do STF, o artigo 5º, nos incisos X e XI, da Carta Magna, o sigilo bancário é desdobramento do direito à intimidade e à privacidade.<sup>156</sup>

De qualquer sorte, o sigilo bancário não importa direito fundamental absoluto e, sim, relativo, porque o interesse do Fisco pode preponderar sobre o interesse do particular.<sup>157</sup>

No conflito de interesses entre a intimidade do particular e o conhecimento geral do Estado e da coletividade, deve preponderar o interesse da coletividade.<sup>158</sup>

(...) De facto, os bancos não são apenas

<sup>155</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Direitos fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 372. Por igual, para Ichiara, não está expressamente previsto como direito fundamental, mesmo inserido no direito à intimidade. 'In' ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 501.

<sup>156</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Sigilo bancário e o direito à liberdade. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, n. 4, p. 150, jul./dez. 1999, p. 153. Para a unanimidade da jurisprudência, o sigilo bancário é, pois, desdobramento do direito à intimidade e à vida privada. In: DELGADO, José Augusto. Op. cit., p.112.

<sup>157</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo no processo administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 26. Esta é também a opinião de Andreas Eisele, nos Crimes contra a ordem tributária, São Paulo, Dialética, 1998, p. 225 e de Domingos Franciulli Neto, Quebra do Sigilo Bancário pelo Ministério Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 139.

<sup>158</sup> COVELLO, Sérgio Carlos. Op. cit., p. 167.



depositários das confidências dos clientes, mas também de bens materiais, que são os dinheiros da colectividade. Daí que tenhamos de discernir entre a tutela dos interesses individuais e os interesses da colectividade, dando, evidentemente, prevalência a estes últimos. Assim como não poderá prevalecer a tutela de interesses puramente parciais ou sectoriais da banca, sobre os interesses da segurança e estabilidade da sociedade civil no seu todo, isto é, do Estado.<sup>159</sup>

Muito mais, não é absoluto o sigilo bancário frente ao interesse público, principalmente em se tratando de ilícitos.

Ou melhor, “(...) Só se pode delimitar direito individual para garantir outro, cujo valor seja constitucionalmente prestigiado e que a partir de considerações axiológicas mereça ser assegurado”.<sup>160</sup>

Diante de um conflito entre interesse público e interesse privado, **Alberto Luís** entende que se deve proceder da seguinte forma:

Por outro lado, os conflitos de interesses originados no segredo tanto podem manifestar-se na esfera dos interesses privados, como na esfera dos interesses públicos, como na relação entre ambas. E o que acontece em todos os casos de conflito é que um dos interesses deve ser sacrificado e o outro deve prevalecer. Cumpre ao legislador determinar, em cada caso, qual o interesse mais valioso, decidir pela maior justiça de um dos interesses em colisão e impor o dever de respeitá-lo.<sup>161</sup>

Demais, na possibilidade de uma colisão principiológica, diante de um caso concreto, a solução pode ocorrer a partir da linha de raciocínio de **Robert Alexy**.

No entendimento de **Alexy** “... todas as colisões podem somente então ser solucionadas se ou de um lado ou de ambos, de alguma maneira, limitações são

<sup>159</sup> LUÍS, Alberto. Op. cit., p. 106.

<sup>160</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit., p.150.

<sup>161</sup> LUÍS, Alberto. Direito bancário. Op. cit., 116.

efetuadas ou sacrifícios são feitos”.<sup>162</sup>

O procedimento adotado para a solução de **colisões de princípios** é o *critério da ponderação*. O sistema de estruturas de ponderação parte do pressuposto de que os princípios são *mandatos de optimización*, que carregam forte carga valorativa e podem, pois, ser sopesados.

Demais, na ponderação, leva-se em conta o peso dos princípios em jogo, como mandatos de otimização, de acordo com as possibilidades fático-jurídicas do caso concreto. Tenha-se em consideração que o sopesar dos princípios tem em conta os custos da realização possível do outro princípio. Assim, quanto maior o grau de não-realização de um princípio, tanto maior tem que ser a importância do outro.<sup>163</sup>

### 1.3.2 A Inconstitucionalidade do art. 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e, por igual, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, em linhas gerais, admite a quebra do sigilo bancário diretamente pelas autoridades administrativas fiscais, sem a prévia autorização do Poder Judiciário.

O Decreto nº 3.724/2001, a sua vez, regulamenta o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços

---

<sup>162</sup> ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de direito democrático. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar Ltda., v. 217, jul./set 1999, p. 67-79.

<sup>163</sup> ALEXY, Robert. Op. Cit., Tradución: Jorge M. Seña. Barcelona: Editorial Gedisa, 1997, p. 171. Há que se perquirir sobre a dimensão de peso ou importância, ou melhor, que peso e que importância tem cada um dos princípios em conflito, consoante *Ronald Dworkin*. Ou seja, os princípios têm a dimensão de peso ou importância. Na hipótese de os princípios se interferirem uns nos outros, a resolução deve levar em conta o peso relativo e a importância de cada princípio. In: DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Editora Ariel, 1995, p. 78.

das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Anteriormente à edição da Lei Complementar nº 105/2001, o ordenamento jurídico brasileiro, no particular, era regido pela Lei Federal nº 4.595, de 31.12.1964 e, especialmente, pelo artigo 38 e seu § 5º.<sup>164</sup>

Assim sendo, as autoridades fiscais requisitavam a quebra do sigilo bancário ao Poder Judiciário, mediante o preenchimento de dois requisitos legais: processo administrativo instaurado e que ditas informações fossem consideradas indispensáveis pela autoridade competente.<sup>165</sup>

A tanto, existem dois momentos bem distintos a serem considerados: o da vigência da Lei Federal nº 4595/64 e o da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, agora, plenamente em vigor.

#### *1.3.2.1 O Sigilo Bancário Antes da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001*

Na vigência da Lei Federal nº 4595/64, a maioria dos doutrinadores entendia ser imprescindível a autorização judicial para a quebra do sigilo bancário, não sendo suficiente a mera autorização da autoridade administrativa.

A mais renomada doutrina pátria não recomenda a quebra de sigilo

---

<sup>164</sup> Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. (...) § 5º. Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. § 6º. O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente. § 7º. A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis".

<sup>165</sup> Pelo art. 38, da Lei n.4.595/64, a regra é o sigilo bancário. No entanto, as exceções ao sigilo estão contidas nos parágrafos 5º e 6º da mesma lei. Permitem, pois, o acesso de informações às autoridades fiscais. Porém, estão condicionadas a dois requisitos legais: que haja processo instaurado e que seja considerado indispensável pela autoridade competente. In: VIDIGAL, Geraldo. **O sigilo bancário e o fisco**. Instituto Brasileiro de Ciência Bancária. Cadernos IBCB 3, p. 9.

bancário por autoridades administrativas. Aduzem que, mesmo diante de fortes indícios de ilícitos tributários, preditas autoridades devem pedir autorização ao Poder Judiciário.<sup>166</sup>

**José Augusto Delgado** entende, ainda, ser incompatível com a Carta Magna a quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa.<sup>167</sup>

Nesse diapasão, é o pensamento de **Maria Teresa Cárcamo Lobo** que, apenas, acresce um elemento à absoluta incompatibilidade com a Constituição: o da reserva constitucional de jurisdição.<sup>168</sup>

Para **Américo Masset Lacombe** “(...) É inconstitucional a quebra do sigilo por decisão administrativa, pois, como vimos, em procedimento administrativo não há *due process*”.<sup>169</sup>

Aduz **Domingos Franciulli Neto** que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não admite a quebra do sigilo bancário por simples autorização administrativa e que, além da autorização judicial, é preciso se ter uma decisão

---

<sup>166</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000. A competência para a decretação da quebra do sigilo bancário é exclusiva do Poder Judiciário, vedada tal quebra pela autoridade administrativa: BIANCO, João Francisco, p. 655; CASSONE, Vittorio, p. 409; COSTA, Antônio José da, p. 436; FERNANDES, Edison Carlos, p. 634; GONÇALEZ, Antônio Manoel, p. 560; MARQUES, Fernando de Oliveira p.788; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben, p. 859; PIRAÍNO, Adriana., p.772; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, p. 354; SOARES DE MELO, José Eduardo, p. 312; SOUZA, Fátima F. Rodrigues de, p. 810.

<sup>167</sup> DELGADO, José Augusto. Op. cit., p. 117. Plínio Marafon conclui “Diante de todo o exposto, portanto, entendemos não ser possível a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa sem a prévia interferência do Poder Judiciário, sendo incompatível com a Constituição Federal norma que a autorize”. MARAFON, Plínio José. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. Cit., p. 446.

<sup>168</sup> LOBO, Maria Teresa de Cárcamo. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. Cit., p. 200-201.

<sup>169</sup> LACOMBE, Américo Masset. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.*, Op. cit., p. 225. Para Wagner Balera “É natural que o recurso extremo da quebra de sigilo só deve se dar com estrita observância do devido processo legal e sob rígido controle do Poder Judiciário, guardião último da ordem jurídica”. BALERA, Wagner. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.*, Op. cit., p. 538.

motivada, consoante preceitua o artigo 93, IX, da Constituição Federal de 1988.<sup>170</sup>

Já **Diva Malerbi** estabelece requisitos à quebra do sigilo:

É constitucional, no entanto, a quebra desse sigilo mediante autorização judicial, desde que ela esteja tipificada em lei, sirva ao esclarecimento de fatos jurídicos e o meio não seja oneroso, bem assim que o seu cumprimento não provoque desvantagens ao atingido ou importe em violação de outro direito fundamental, especialmente o da proteção da intimidade.<sup>171</sup>

Enquanto, **Cecília Hamati** ressalta a idéia de que devem existir indícios veementes de sonegação fiscal.<sup>172</sup>

**Geraldo Facó Vidigal**, porém, parte de duas apreciações diversas: a anterior e a posterior ao Texto Constitucional.

Anteriormente à Constituição, conforme parágrafos do art. 38, da Lei nº4595/64, a existência de um processo administrativo fiscal em andamento era suficiente, por si só, para que o banco prestasse informações sigilosas.

No entanto, com o advento do art. 5º, incisos X, XII e XIV, da Constituição Federal de 1988, reafirmou-se a idéia de que o sigilo não pode ser quebrado sem

<sup>170</sup> FRANCIULLI NETO, Domingos. Op. cit., p. 138. Em Ricardo Mariz de Oliveira, a quebra do sigilo bancário por decisão da autoridade administrativa, independente de autorização judicial, fere o Estado de Direito. Predita quebra tem que ser uma medida excepcional, no interesse da justiça, com previsão legal, justificada e, ainda, por autorização judicial. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. cit., p. 250.

<sup>171</sup> MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.*, Op. cit., p. 164. Segundo Helenilson Cunha Pontes: "b) o Poder Judiciário pode, circunstanciadamente, autorizar a quebra do sigilo bancário, no bojo de um processo judicial em que seja assegurada a ampla defesa e o contraditório, desde que motivadamente reconheça que tal limitação à intimidade e à privacidade justifica-se diante das exigências do princípio da proporcionalidade, isto é, revele-se adequada e indispensável ao atingimento do interesse público que a exige e não conduza ao completo aniquilamento do direito fundamental ao sigilo de dados garantido constitucionalmente, isto é, as informações a serem acessadas devem ser somente aquelas estritamente necessárias ao desiderato buscado com a quebra do sigilo bancário;" PONTES, Helenilson Cunha. Op. cit., p. 377.

<sup>172</sup> HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. cit., p. 283. Há que se ter situações relacionadas com possíveis crimes. ROCHA, Valdir de Oliveira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. cit., p. 875.

autorização judicial.<sup>173</sup>

No entanto, **Andreas Eisele** preceitua pela possibilidade de quebra do sigilo pelas autoridades fiscais, desde que suportada e condicionada a um processo administrativo em curso, por não vislumbrar ofensa à intimidade ou à privacidade.<sup>174</sup> Contrariamente à grande parte dos doutrinadores nacionais, Yoshiaki Ichihara acredita que a norma infraconstitucional que autoriza a quebra do sigilo bancário, independente de autorização judicial, desde que fundamentada e presentes os pressupostos desencadeadores, sem dúvida, não contraria a Constituição.<sup>175</sup>

Sustenta **Douglas Yamashita**, por igual, ser possível tal desiderato da quebra:

(...), uma lei pode autorizar o sacrifício de sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independente de autorização judicial, mas está sujeita a *exigências*

<sup>173</sup> VIDIGAL, Geraldo Facó. Op. cit., p. 137.

<sup>174</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 225. Em Suzy Hoffmann: "Consoante nossa análise, a proteção irrestrita a todos os atos relativos aos cidadãos impede a informação e sem informação não há controle. Quando se permite que um ato administrativo seja conhecido somente pelas pessoas interessadas, se está impedindo a participação da sociedade neste ato, pois esta participação somente ocorre pelo conhecimento por parte do teor do ato; e, quando se retira da sociedade a possibilidade de conhecer os atos e as decisões administrativas, se está caminhando para o arbítrio e para o favorecimento ilícito". (HOFFMANN, Susy Gomes. Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**, v. 5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 143.) "A interpretação integrada do art. 197 do Código Tributário Nacional com o art. 38, § 5º, da Lei nº 4.595/64, conduz à conclusão de que os auditores fiscais somente poderão ter acesso às informações sobre a movimentação bancária de qualquer pessoa quando houver processo instaurado e as mesmas forem consideradas indispensáveis pela autoridade competente, desde que haja autorização judicial nesse sentido". In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 155. (...) II – os Bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras". (...) Mesmo o Poder Judiciário, que indubitavelmente pode afastar o sigilo bancário, mormente em matéria penal, à luz da própria Lei nº 4.595/64, não é livre para fazê-lo, sem o cumprimento de determinados requisitos materiais. O Supremo Tribunal Federal não se satisfaz, portanto, para rompimento do sigilo bancário, um direito fundamental constitucionalmente consagrado, com a edição de uma lei complementar autorizativa, se essa lei complementar, em seu conteúdo, não contiver requisitos mínimos – existindo investigação em inquérito penal formalmente instaurado – tais como: existência de início de prova quanto à ocorrência do delito, da autoria do delito e sua materialidade (princípio da objetividade material); existência de pertinência ou relação necessária entre a documentação cuja revelação se pede e o objeto criminalmente investigado (princípio da pertinência e adequação); imprescindibilidade da quebra do sigilo para o êxito das investigações (princípio da proibição de excesso)". DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sigilo bancário e os crimes contra a ordem tributária. In: **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 280-281.

<sup>175</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. cit., p. 501.

*adicionais, além da observância dos princípios da legalidade e da proporcionalidade ou proibição de excesso, que são a preservação do núcleo deontico do sigilo bancário (Wesensgehaltgarantie), a proibição de validade restrita a casos isolados e a obediência ao princípio de clareza e determinação da lei, implícito à Constituição.*<sup>176</sup>

**Maria José Oliveira Lima Roque** adverte que “(...) Submeter ao Judiciário o pedido de quebra de sigilo nos casos de fortes indícios de crime dá ao meliante tempo suficiente para movimentar a conta, impedindo o ressarcimento do dano e dificultando a operação”.<sup>177</sup>

Demais, **Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho**, fulcrado na doutrina e na jurisprudência dominantes, sustenta ser inadmissível norma que autorize a quebra de sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, sem autorização judicial.<sup>178</sup>

A diferença entre o art. 38, § 5º, da Lei n. 4595/64, e o art. 6º, da LC 105/2001 é a seguinte: “(...) a Lei Complementar 105/2001 trouxe um diferencial, o exame, a quebra de sigilo, antes resguardada à prévia análise do Judiciário, passa à competência direta das Autoridades Fiscais, exclui-se do Judiciário a apreciação da necessidade ou não do ato”.<sup>179</sup>

<sup>176</sup> YAMASHITA, Douglas. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* Op. cit., p. 733.

<sup>177</sup> ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo bancário e direito à intimidade**. Curitiba: Juruá, 2001, p.116-117.

<sup>178</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Op. cit., p. 517-518. Betina Treiger Grunpmacher também coloca que a jurisprudência entendia, preponderantemente, ser possível a quebra do sigilo somente com autorização judicial. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo no processo administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 28.)

<sup>179</sup> FOLMANN, Melissa. **Sigilo fiscal e bancário**. Curitiba: Juruá, 2001, p.107.

### 1.3.2.2 O Sigilo Bancário Depois da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001

Atualmente, discute-se a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, em seu artigo 6º e, por igual, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.<sup>180</sup>

Tanto isso é verdade que estão tramitando, no Supremo Tribunal Federal, Ações Diretas de Inconstitucionalidade a respeito da matéria. Preditas ações estão aguardando julgamento.

Vale referir, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 2397-7, que tem como relator o Ministro Sepúlveda Pertence, o dispositivo legal questionado seguinte: (...) declaração parcial da inconstitucionalidade do art. 006º, retirando-se a palavra “administrativa” e dando-se a interpretação conforme a Constituição Federal da expressão “autoridade”, como sendo sempre a autoridade judicial. Decreto 3724, de 10 de janeiro de 2001, que regulamenta o art. 006º da Lei Complementar nº 105.<sup>181</sup>

<sup>180</sup> Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

<sup>181</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 2397-7. Origem: Distrito Federal. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Dispositivo legal questionado: (...) declaração parcial da inconstitucionalidade do art. 006º, retirando-se a palavra “administrativa” e dando-se a interpretação conforme a Constituição Federal da expressão “autoridade”, como sendo sempre a autoridade judicial. Decreto 3724, de 10 de janeiro de 2001, que regulamenta o art. 006º da Lei Complementar nº 105. Decisão: Resultado da liminar: Aguardando julgamento. Resultado do mérito: Aguardando julgamento. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 2390-0. Origem: Distrito Federal. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Requerente: Partido Social Liberal – PSL. Requerido: Presidente da República. Dispositivo legal questionado: art. 006º e seu § único, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e contra a totalidade do Decreto 3724, de 10 de janeiro de 2001. Decisão: Resultado da liminar: Aguardando julgamento. Resultado do mérito: Aguardando julgamento. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 2386-1. Origem: Distrito Federal. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Dispositivo legal questionado: arts. 005º e 006º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Decisão: Resultado da liminar: Aguardando julgamento.



É oportuno o entendimento, no particular, de **Oswaldo Othon de Pontes**

**Saraiva Filho:**

Como estava, a eficiência ficava, em verdade, comprometida, pois a comprovação de provas ou veementes indícios de sonegação ou evasão fiscal para só então se obter a autorização judicial da transferência do sigilo bancário torna essa providência desnecessária, pois se o Fisco já possui esses elementos não precisa pedir a transferência do sigilo, quando o que possibilita a eficiência e o temor da pessoa que pretenda omitir rendimentos é a possibilidade de busca, de investigação de cruzamento de informações, mesmo que ainda não tenha ocorrido a prévia constatação da existência de indícios de omissão, irregularidade ou crime.<sup>182</sup>

Para **Melissa Folmann**, tanto a Lei Complementar 105/2001 como o Decreto 3.724/2001, ferem a Carta Magna e os princípios que dela emergem:<sup>183</sup>

A edição da Lei Complementar 105/2001 com o Decreto 3.724/2001 vem propiciar uma gama de afrontas ao texto constitucional, haja visto o número de princípios e direitos que joga ao vento como que a desmoronar todo o sistema erigido há anos. Dentre os direitos constitucionais que afronta estão: a privacidade (art. 5º, X), o sigilo (art. 5º, XII), acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV), o devido processo legal (art. 5º, LIV), decisão fundamentada (art. 93, IX), presunção de inocência (art. 5º, LVII), livre concorrência (art. 170, IV). Além de atentar contra o

<sup>182</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O sigilo bancário e o fisco: uma análise constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 15/2001. Caderno 1, p. 447-443, 1ª quinzena de agosto de 2001, p. 443.

<sup>183</sup> "Em sendo assim, competia à autoridade judiciária a análise da necessidade da medida ou não. Delegar essa prerrogativa, como o faz a Lei Complementar 105/2001, à autoridade administrativa é, no mínimo, incoerente, ferindo, entre outros princípios processuais, o devido processo legal, pois se coloca à discricionariedade desse ente matéria de cunho constitucionalmente assegurado e que, mesmo com a ampla fundamentação dos juízes, já tem gerado discussões, imagine ficando ao alvitre de outrem que está diretamente interessado na quebra do sigilo!" FOLMANN, Melissa. **Sigilo fiscal e bancário**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 86.

princípio da tripartição de poderes e da proporcionalidade.<sup>184</sup>

Isso porque a quebra do sigilo bancário e fiscal deveria restar restrito às hipóteses legais, requerendo prévia autorização judicial e submissão ao devido processo legal, formal e materialmente.<sup>185</sup>

No entanto, a Lei Complementar 105/2001, ao permitir à Receita Federal, no art. 6º, a quebra dos sigilos bancário e fiscal, é inconstitucional, por violação ao art. 5º, incisos XXXV e LIV, da Constituição Federal. Em contrapartida, não se pode argumentar que a regra contida no artigo 145, § 1º, da CF, ao possibilitar que a administração tributária identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, autoriza a quebra dos sigilos bancário e fiscal sem autorização do Poder Judiciário, uma vez que o controle do pagamento dos tributos está condicionado, como essa regra prevê expressamente, ao respeito dos direitos individuais. Suprimir o devido processo legal e o acesso ao Poder Judiciário significa violar os direitos individuais, introduzindo um mecanismo fascista que choca frontalmente com a noção do Estado Democrático de Direito.<sup>186</sup>

E mais. A autoridade administrativa deve-se submeter ao crivo judicial, pelo contraditório e pela ampla defesa, vez que respeita a intimidade, sob pena de condenar à morte o Estado Democrático de Direito.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> FOLMANN, Melissa. Op. cit. Curitiba: Juruá, 2001, p. 106.

<sup>185</sup> MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. Meios de impugnação à quebra indevida de sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa Estelita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 176. "(...). De nossa parte entendemos que a autorização judicial prévia é ainda exigível porque entender de outro modo seria admitir que as autoridades fiscais receberam um "salvo conduto" para devassar, sem limites e sem parâmetros, a intimidade das pessoas físicas ou jurídicas". In: ANDRADE FILHO, Edmar. Imposto de renda – quebra do sigilo bancário e omissão de receitas e rendimentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 48, jul./2001.

<sup>186</sup> CAMBI, Eduardo. A inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial. **ADV, Advocacia Dinâmica**, n. 14, COAD, p. 210.

<sup>187</sup> BORGES, Paulo César Corrêa. Apontamento sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.234. Segundo Hamilton Dias

**Clèmerson Merlin Clève e Solon Sehn** reputam inconstitucionais não só o artigo 6º, como o artigo 5º, em seu parágrafo 4º, posto que permitem a quebra do sigilo bancário, pela autoridade fiscal, sem a prévia autorização do Poder Judiciário:<sup>188</sup>

A inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 está no § 4º, do art. 5º, e no art. 6º, que permitem à autoridade fiscal, após analisar os valores globais, informados nos termos do § 2º, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, requisitar os documentos que necessitar, podendo examinar os livros e registros das instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações.

O legislador complementar ultrapassou os limites constitucionais, ao franquear à autoridade fiscal o acesso a “dados” absolutamente fora do domínio público, capazes de revelar fatos da intimidade e da vida privada do correntista, tais como as informações relativas aos depósitos à vista e a prazo, pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques, emissão de ordens de crédito, resgates em contas de depósito, contratos de mútuo, descontos de títulos de crédito, aquisições e venda de títulos de renda fixa ou variável, aplicações em fundos de investimento, operações envolvendo moeda estrangeira, ouro, bem como as operações com cartão de crédito e

---

de Souza, a outorga à autoridade tributária da quebra do sigilo é inconstitucional. Exige-se, portanto, a prévia autorização do Poder Judiciário, que decide, fulcrado num juízo de ponderação, em cada caso concreto. SOUZA, Hamilton Dias de. Sigilo bancário e o direito à liberdade. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, n. 4, p. 150, jul./dez. 1999, p. 153.

<sup>188</sup> Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. (...) § 2º As informações transferidas na forma do *caput* deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados. (...) § 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

arrendamento mercantil (art. 5º, § 1º).<sup>189</sup>

**Luiz Flávio Gomes** expõe a questão sob duas óticas: com autorização do Poder Judiciário e sem a autorização do Poder Judiciário.

A primeira, com autorização judicial, é a contemplada no art. 1º, § 4º, da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, perfeitamente aceitável<sup>190</sup>, enquanto a segunda, sem dita autorização, está contemplada nos artigos 5º e 6º, da LC 105/2001.<sup>191</sup>

Entretanto, **Luiz Flávio Gomes** conclui pela inafastabilidade do controle jurisdicional para a quebra do sigilo bancário, agregada a uma decisão devidamente fundamentada:

Do ponto de vista material o princípio do devido processo legal exige não só que o controle prévio da quebra do sigilo de dados das pessoas seja exercido pelo poder judiciário como também uma convincente fundamentação – CF, art. 93, IX (demonstrativa do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*). Dir-se-ia: também a administração pública pode fundamentar suas decisões. Mas não é razoável que ela quebre o sigilo bancário para satisfazer seus próprios interesses. Ninguém pode ser juiz da sua própria causa. Não existe imparcialidade nessa decisão. É esse o aspecto deficitário da LC 105/01. E nisso é que reside sua desproporcionalidade (sua irrazoabilidade) (leia-se: sua inconstitucionalidade parcial).<sup>192</sup>

<sup>189</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72-73.

<sup>190</sup> Art. 1.º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. (...) § 4.º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes: (...) VII – contra a ordem tributária e a previdência social.

<sup>191</sup> GOMES, Luis Flávio. Crimes tributários e quebra do sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.151.

<sup>192</sup> GOMES, Luis Flávio. Crimes tributários e quebra do sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.157.

Para **Kleber Augusto Tagliaferro**, o interesse público deve preponderar sobre o interesse individual. A igualdade tributária e a justiça fiscal devem prevalecer sobre a liberdade e a intimidade, por serem de peso maior:

Em suma, conclui-se que a LC 105/2001, tanto no que tange ao conflito entre a igualdade tributária e liberdade-intimidade, como no tocante ao suposto contraste entre a separação-independência dos poderes e a segurança jurídica do cidadão, não ofende a Constituição.<sup>193</sup>

Já **Mantovani Colares Cavalcante** discorda dessa posição de **Tagliaferro** de que o controle pelo Poder Judiciário deve ser feito a posteriori.

**Cavalcante** sustenta a discordância sob o argumento de que deve ser feito um controle preventivo pelo Judiciário, justamente “(...) para ensejar um *sentido inibitório* de possível desvio da conduta do agente administrativo”.<sup>194</sup> Sugere, ainda, que o Judiciário imponha limites às autoridades administrativas à quebra do sigilo bancário, em cada caso concreto.<sup>195</sup>

De outra banda, **Denise Lucena Cavalcante** acredita que o art. 6º, da Lei Complementar n.º 105/2001, não colide com o Texto Constitucional, visto que “(...) exige a aplicação do devido processo legal administrativo”.<sup>196</sup>

Segundo **Denise Lucena Cavalcante**:

(...), a ordem de quebra do sigilo é subordinada a vários requisitos, tais como: existência prévia de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso; que seja demonstrada sua indispensabilidade; que o resultado desse exame seja conservado em sigilo fiscal e que o sujeito passivo seja

<sup>193</sup> TAGLIAFERRO, Kleber Augusto. A Constituição Federal e a Lei do Sigilo Bancário: tensão entre princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, p. 67-75, mar. 2001, p.73-75.

<sup>194</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. O sigilo bancário e a tutela preventiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, p. 96, maio 2001, p. 96.

<sup>195</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. O sigilo bancário e a tutela preventiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, p. 93-100, maio 2001, p. 98.

<sup>196</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sigilo bancário e o devido processo legal*, p. 07 e 15.

previamente intimado a apresentar as informações que a autoridade fazendária requer.<sup>197</sup>

Impende ressaltar, aqui, o pensamento de **Hugo de Brito Machado** que faz uma análise dos argumentos da Fazenda e, no contraponto, faz uma crítica aos argumentos do Fisco, a respeito da constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001.

A Fazenda, para justificar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, sugere a interpretação sistêmica de dita lei complementar com o Decreto nº 3.724/2001. Enfatiza que o princípio da igualdade tributária e de justiça social-fiscal deve preponderar sobre a intimidade e a privacidade. E mais: que o princípio da separação dos poderes não ofende os postulados da segurança jurídica e da reserva de jurisdição. Por isso, a Lei Complementar nº 105/2001 não afronta a Constituição Federal de 1988.<sup>198</sup>

De outra banda, as críticas aos argumentos do Fisco não se fazem esperar:

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que na verdade autoriza o acesso irrestrito da Fazenda Nacional às informações do contribuinte fiscalizado, é por isso mesmo de flagrante inconstitucionalidade, e não o convalida a interpretação sistêmica sugerida. Primeiro porque os §§ 2º e 5º do art. 5º da mesma Lei Complementar tratam de matéria diversa, vale dizer, cuidam das informações transferidas pelas instituições financeiras à Fazenda, enquanto o art. 6º assegura acesso

<sup>197</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sigilo bancário e o devido processo legal**, p. 08. Humberto Ávila aduz que a Lei Complementar 105/2001 estabeleceu vários requisitos para a requisição e o uso de informações bancárias, os quais foram regulamentados pelo Decreto n.º 3.724/2001. Vale dizer: o sigilo bancário dos contribuintes não pode ser quebrado de uma hora para outra, mas apenas por meio do cumprimento fiel de um procedimento fiscal regrado em lei. ÁVILA, Humberto. Sigilo bancário e tributação. **Gazeta Mercantil**, Porto Alegre, 26 mar. 2001. Opinião, ano III, n. 914., p. 2.

<sup>198</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A quebra do sigilo bancário. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 9/2001. Caderno 1, p. 257-249, 1ª quinzena de maio de 2001, p. 254-255.

direito da Fazenda aos livros e documentos das instituições financeiras, sendo da maior evidência que se o fiscal de tributos tem acesso aos livros e documentos, é impraticável limitar o alcance visual deste para que nos livros e documentos veja apenas parte do que está registrado. Quanto à preservação das informações sob sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do CTN, temos de considerar que o sigilo fiscal restou praticamente extinto, por força das alterações introduzidas nesse dispositivo pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.01, como adiante será demonstrado.<sup>199</sup>

Repise-se. Os entendimentos mais acertados acerca da inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e do Decreto nº 3.724/2001, cujas Ações Diretas de Inconstitucionalidade aguardam julgamento, encontram respaldo em **Misabel Abreu Machado Derzi** e em **Clèmerson Mèrlin Clève e Solon Sehn**.

De fato, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, fere a Constituição Federal de 1988, posto que permite a quebra do sigilo bancário pela Administração Tributária, sem autorização judicial:<sup>200</sup>

Infelizmente, apesar da Constituição e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar 105/01:

- 1) concede o livre acesso às informações e às contas bancárias dos contribuintes, às Administrações tributárias, *sem a necessária intervenção judicial e sem notificação obrigatória ao contribuinte interessado*;
- 2) ofende, com isso, o direito à privacidade, consagrado no art. 5º, X, da Constituição Federal;
- 3) fere, também, o direito ao *devido processo legal*. (Art. 5º, LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla

<sup>199</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A quebra do sigilo bancário. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 9/2001. Caderno 1, p. 257-249, 1ª quinzena de maio de 2001, p. 253.

<sup>200</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O sigilo bancário e a guerra pelo capital. **Revista de Direito Tributário**, n. 81, p. 258.

defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”;

4) fragiliza o sistema financeiro nacional, por meio do possível incremento dos negócios paralelos e da dolarização;

5) estimula a fuga de capitais para outras praças que ofereçam mais segurança e, o que é mais grave, dificulta duramente a recuperação de bens, recursos e valores, que sejam fruto da ilicitude.<sup>201</sup>

Por tudo, a autorização judicial para a quebra do sigilo bancário é imprescindível e inafastável:

Desse modo, pode-se dizer que é perfeitamente admissível no texto constitucional vigente a quebra do sigilo bancário; sempre, porém, com autorização judicial, para fins probatórios em investigação criminal ou instrução processual penal. Além disso, como se trata de um direito fundamental, exige-se a observância do princípio do devido processo legal em sentido formal e material, sob pena de inconstitucionalidade, o que se aplica tanto às restrições operadas pelo legislador, quanto àquelas decorrentes da ponderação de princípios em colisão nos casos concretos, como, aliás, vem decidindo reiteradamente o Supremo Tribunal Federal.<sup>202</sup>

O procedimento juridicamente correto, diante dos indícios da prática de delitos fiscais (e não há dúvidas de que uma movimentação bancária incompatível com a renda declarada seja um forte indício), seria pleitear autorização judicial para se ter acesso aos livros e registros das instituições financeiras, não só porque, em matéria de tamanha relevância, é conveniente e oportuna a intervenção de um órgão imparcial, como é o Poder Judiciário, mas também (e principalmente) porque a Constituição assim determina.<sup>203</sup>

<sup>201</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 272.

<sup>202</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin, SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heioísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

<sup>203</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin, SEHN, Solon. Op. cit., p. 73.



Demais, a conduta oficial não pode ser distinta dos objetivos do Estado Democrático de Direito.

O artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, na atual redação, ferem de morte a Constituição Federal de 1988, por conflito entre princípios fundamentais.

Sustenta-se que a prévia autorização judicial é imprescindível para a decretação da quebra do sigilo bancário do sujeito passivo tributário, pelo respeito à intimidade, à privacidade, à inafastabilidade do controle judicial, à decisão fundamentada, à ampla defesa e ao contraditório, ao devido processo legal, à razoabilidade e à proporcionalidade.

Na linha de pensamento de **Robert Alexy**, o *critério a ser utilizado é o da ponderação*, posto que, na ponderação, leva-se em conta o peso dos princípios em jogo, de acordo com as possibilidades fático-jurídicas do caso concreto.

O critério da ponderação só é possível ao órgão jurisdicional, dotado de imparcialidade. **Suzana de Toledo Barros** bem sustenta:

A questão da ponderação radica na necessidade de dar a esse procedimento um caráter racional e, portanto, controlável. Quando o intérprete pondera bens em caso de conflito entre direitos fundamentais, ele estabelece uma precedência de um sobre o outro, isto é, atribui um peso maior a um deles. Se se pode estabelecer uma fundamentação para esse resultado, elimina-se o irracionalismo subjetivo e passa-se para o racionalismo objetivo.<sup>204</sup>

Entretanto, vislumbra-se que diante de indícios veementes da ocorrência

---

<sup>204</sup> BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília jurídica, 2000, p. 172.

de crime tributário, diante das circunstâncias, há a viabilidade da quebra do sigilo e lesão à intimidade, no intuito de coibir afrontas à ordem jurídica e ao patrimônio público, condicionado ao controle *a posteriori* pelo Poder Judiciário.

### 1.3.3 Síntese Conclusiva

Delineados os aspectos propostos sobre o sigilo bancário, impende repisar três questões fundamentais.

Primeira. É de acolher-se o entendimento de **Hamilton Dias de Souza**, com suporte na unanimidade da jurisprudência e reiterados julgados do Supremo Tribunal Federal, que tem o sigilo bancário como desdobramento do direito à intimidade e à privacidade. Portanto, o sigilo bancário é erigido à categoria constitucional, no elenco dos direitos e garantias fundamentais.

Segunda. Assiste razão a **Betina Treiger Grupenmacher**, no exame do sigilo bancário, que, embora garantido pela Constituição Federal de 1988, é um direito relativo e não absoluto, posto que o interesse público prepondera sobre o privado.

Terceira. Há que se destacar que, sob a égide da Lei nº 4595, de 31.12.1964, em seu artigo 38, § 5º, as autoridades administrativas solicitavam a quebra do sigilo bancário ao Poder Judiciário. De outra banda, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, trouxe inovação ao ordenamento jurídico, especialmente em seu artigo 6º, ao admitir a quebra do sigilo diretamente pelas autoridades administrativas e sem a devida autorização judicial.

O artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/2001, deve ser interpretado à luz do pensamento dos juristas **Clèmerson Merlin Clève**, **Solon Sehn** e **Misabel Derzi**,

que encontram respaldo na Constituição Federal de 1988 e no Supremo Tribunal Federal: a inafastabilidade e a imprescindibilidade do controle jurisdicional à quebra do sigilo bancário.

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade que estão aguardando o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal defendem a inconstitucionalidade do artigo 6º e do seu decreto regulamentador de nº 3.724, de 10.01.2001: objetivam ditas ADINS, fundamentalmente, substituir a expressão autoridade “administrativa”, por autoridade judicial.

Impõe-se, por tudo, a necessária e a prévia autorização judicial para a quebra do sigilo bancário, como regra geral. No entanto, excepcionalmente, diante de indícios veementes de crimes tributários e pela preponderância do interesse público, há que se tolerar o controle, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário.

Porém, gize-se. o controle jurisdicional, na espécie, seja prévio ou posterior, é imprescindível para ter efetivo o princípio da segurança jurídica e o exercício pleno da cidadania em Estado Democrático de Direito.

## 2 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E PENAIIS

### 2.1 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E ILÍCITOS PENAIIS TRIBUTÁRIOS

#### 2.1.1 Definições

Na pena de **Hugo de Brito Machado**, “Ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.<sup>205</sup>

Nesse sentido, preleciona **Dejalma de Campos**: “A infração tributária é uma transgressão de preexistente dever legal; uma transgressão à obrigação

---

<sup>205</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.417. No **sistema português**, a expressão *infracção fiscal* abrange os crimes fiscais (natureza penal) e as contra-ordenações fiscais (natureza administrativa). In: GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 80-97. Enquanto que na letra do artigo 77.1, da **Ley General Tributaria Española**, “son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes, siendo sancionables incluso a título de simple negligencia”. In: AYALA, José Luiz Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. Op. cit., p. 241. E mais, **Giuliani Fonrouge**, doutrinador argentino, utiliza a expressão *infracción tributaria*, genericamente, para designar tanto o ilícito tributário quanto o crime fiscal, embora reconhecendo não sendo o critério utilizado por outros países. In: FONROUGE, Giuliani. **Derecho financiero**. 3 ed. Buenos Aires: Depalma, s.d., p. 631.

tributária. A ilicitude dá-se, tanto em relação à transgressão da obrigação principal quanto à acessória".<sup>206</sup>

Acerca de tal assunto, o magistério de **Sacha Calmon Navarro Coelho** parte da conceituação de infração como "(...) transgressão de preexistente dever legal (ou contratual)". Sinteticamente, é o descumprimento da prestação tributária principal (pagamento do tributo) ou acessória (fazer ou deixar de fazer).<sup>207</sup>

Obtempera **Andreas Eisele** que as infrações tributárias, ainda, podem ser de espécie formal ou material.<sup>208</sup>

Por infração formal, entende-se o descumprimento de obrigação tributária acessória (dever instrumental), que consiste em obrigações de fazer ou não fazer, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação (ou fiscalização) dos tributos, e, por infração tributária material, a omissão de pagamento do tributo devido, de modo que possui sempre conteúdo econômico.<sup>209</sup>

De outra banda, o ilícito penal tributário é o crime ou a contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de carácter pessoal.<sup>210</sup>

<sup>206</sup> CAMPOS, Dejalma de. Criminalização das infrações tributárias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 1, Lisboa: Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 98. Para **Lapatza**, constitui a infração tributária uma violação às normas tributárias que regulam os tributos. 'In' LAPATZA, José Juan Ferreiro. Op. cit., p. 16.

<sup>207</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Normas impositivas e sancionantes. **Revista de Direito Tributário**, nº 38, out./dez. 1986, p.182. **Antonio Morillo Méndez** define a infração tributária como "Conducta, acción o actos humanos basados en la voluntariedad o capacidad psíquica de voluntad del sujeto que actúa". In: MÉNDEZ, Antonio Morillo. **Las Sanciones Tributarias: De la Teoría a la Práctica administrativa**. Valencia: Tirant lo Blanc, 1996, p. 51.

<sup>208</sup> EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21. Em **Villegas**, a infração tributária consiste na violação às normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais. In: VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1990, p. 329. Para **Sainz de Bujanda**, as infrações tributárias consistem em descumprimento de obrigação material ou de dever formal. In: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. cit., p. 613.

<sup>209</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 21- 22.

<sup>210</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 21.

## 2.1.2 Diferenças entre Ilícitos Tributários e Ilícitos Penais Tributários

Urge estabelecer, aqui, algumas diferenciações acerca do ilícito tributário e do ilícito penal tributário.<sup>211</sup>

Primeiramente, **Igor Tenório** sustenta que o julgamento das infrações penais é feito por órgãos do Judiciário.<sup>212</sup>

Está, pois, insculpido no Código Penal e nas Leis Penais Especiais. Por outro lado, as infrações tributárias são disciplinadas pelas leis administrativas e não ensejam a aplicação de pena privativa de liberdade.<sup>213</sup>

Segundo **Manoel Pedro Pimentel**, a diferença entre o ilícito tributário e o ilícito penal tributário pode ser estabelecida a partir da natureza da sanção:

---

<sup>211</sup> Segundo o autor, no **direito português**, as infrações fiscais se desdobram em crimes e em contraordenações. O ilícito fiscal de direito material consiste "(...) Assim, a violação das normas de direito tributário material, respeitantes, como se sabe, a relação jurídica de imposto, suscita apenas a reconstituição do patrimônio lesado pela violação". Soares, Martínez. Op. cit., p. 330-331. Enquanto a ilicitude no direito tributário formal é quando "(...) O contribuinte que não tenha prestado declaração, ou que as tenha prestado em termos incorreto, ou que não conserve os livros exigidas pelas lei fiscais, ou que não tenha emitido recibos quando essas mesmas leis impõem a sua emissão, situa-se num plano de *ilicitude* que normalmente, suscita uma reação de tipo *penal*. de tipo permissivo". In: Soares, Martínez. Op. cit., p. 332. Em comentário ao **sistema penal tributário argentino**, Ignacio Vitelleschi, faz a divisão entre infrações ou contravenções e delitos. Preditas infrações podem ser, ainda, formais ou materiais, na forma simples ou agravada. Por exemplo, a omissão de apresentação de declarações ou o descumprimento de deveres exigidos pela legislação constituem-se em infrações formais simples. As infrações formais simples são sancionadas com multas fixas e obedecem a um processo administrativo sumário e sujeitam-se a uma revisão judicial. Ao passo que, a ausência de registro das operações ou de documento para o transporte de mercadorias configuram infrações formais agravadas. As sanções correspondentes incluem além de multas fixas, o fechamento de estabelecimentos por tempo determinado, suspensão de matrículas ou inscrições registraes. Ocorre, nestes casos, um processo administrativo sumário sujeito a revisão judicial com efeito devolutivo. Por outro lado, constituem-se em infrações materiais, *la omisión de impuestos o de retención; la defraudación fiscal y la retención indebida*. As penalidades, aqui, consistem em multas proporcionais aos valores omitidos e também são objeto de processo sumário e revisão judicial. In: VITELLESCHI, Ignacio E. El sistema penal tributario argentino. **Informativo Tributário Internacional**, Lima: Estudio Caballero Bustamante, n.1, p. 101-106, 1997.

<sup>212</sup> TENÓRIO, Igor. **Direito penal tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 58.

<sup>213</sup> GOMEZ, Alfonso Serrano. **Fraude tributario** (delito fiscal). Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1977, p. 32. Las infracciones al ordenamiento tributario son así, en la generalidad de los casos, infracciones administrativas que, dado el sector del ordenamiento administrativo al que se refieren y dados los órganos de la Administración que entienden de ellos, han de recibir el nombre de infracciones tributarias. In: LAPATZA, José Juan Ferreiro. Derecho penal tributario. **Revista de Direito Tributário**, nº 36, abr./jun. 1986, p. 15.

(...) O ilícito fiscal administrativo, todavia, não se confunde com o ilícito fiscal penal, embora exista um caráter comum a ambos, que é o elemento da antijuridicidade, cifrado na infração de uma norma jurídica. A natureza da sanção, e não do preceito, é que indicará a natureza da norma. Se se tratar de pena, em sentido estrito, ou de medida de segurança, estaremos frente a uma *norma penal fiscal*.<sup>214</sup>

Noutra linha de pensamento, **Lídia Ribas** leciona que “Entre nós, a doutrina é pacífica em admitir que não é a natureza da pena que caracteriza o ilícito penal tributário, mas sim a natureza da infração cometida”.<sup>215</sup>

Mister é se destacar que é a natureza da norma contida no preceito (penal ou tributário), e não da sanção cominada por seu descumprimento, que especificará o âmbito em que se encontra inserido o instituto (ilícito penal ou tributário), de modo que a modalidade de sanção (privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa), em princípio, não serve como critério classificatório da espécie normativa.

O critério reside na natureza do preceito, o qual determina, inclusive, as regras a serem observadas para a aplicação da sanção, ou seja, o procedimento administrativo ou o processo penal.<sup>216</sup>

No entanto, **Hugo de Brito Machado** diz não haver distinção essencial entre o ilícito administrativo e o ilícito penal: cinge-se, tão-somente, à gravidade da violação da ordem jurídica.<sup>217</sup>

Na mesma linha de entendimento, no entanto, preleciona **Zornoza Pérez** e **Fernando Sainz de Bujanda**.

<sup>214</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit., p.119. Na mesma linha de entendimento, Roberto dos Santos Ferreira aduz que “(...) Desta feita, a distinção somente pode ser efetuada a partir da natureza e gravidade das sanções previstas no preceito secundário das respectivas normas jurídicas, admitindo-se, no presente momento, a existência de dois campos de incidência normativa distintos: o tributário e o penal”. In: FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 33.

<sup>215</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 36.

<sup>216</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 22.

<sup>217</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.428.

**Zornoza Pérez** afirma a identidade substancial dos ilícitos e sanções administrativas com os ilícitos e penas criminais, visto que protegem o mesmo bem jurídico.<sup>218</sup>

E **Fernando Sainz de Bujanda** diz que as infrações tributárias são, em substância, verdadeiras infrações penais; que só são infrações tributárias penais as tipificadas como delitos ou faltas pelo ordenamento jurídico e que a infração tributária se relaciona com os valores na esfera da política criminal.<sup>219</sup>

Explicitadas, portanto, as três correntes de pensamento, incursiona-se na divisão meramente didática denominada: Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

### 2.1.3 As Denominações “Direito Tributário Penal” e “Direito Penal Tributário”

Existem discordâncias, em especial doutrinárias, acerca da terminologia Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

<sup>218</sup> ZORNOZA PÉREZ, Juan José. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992, p.60-61. **Héctor B. Villegas** entende que existem diferenças fundamentais entre *delitos* y *contravenciones*, sendo que as infrações tributárias tem caráter contravencional: “El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública. In: VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1990, p. 330.

<sup>219</sup> (...) 1.º Que, aplicados criterios de estricta lógica jurídica – al margen de formulaciones positivas -, las llamadas «infracciones tributarias administrativas», o, como otros autores prefieren, «infracciones tributarias», sin adición de calificativo alguno – son, *en sustancia*, verdaderas infracciones penales, tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de su sanción, sin perjuicio, claro está, de que no les sea de aplicación, *en su integridad*, pero sí en muchos de sus aspectos, el régimen jurídico propio de las infracciones criminalizadas. 2.º Que, aplicando criterios jurídico-positivos, sólo son infracciones penales las que aparecen tipificadas como delitos o faltas por el ordenamiento, y 3.º Que, desde una perspectiva de *lege ferenda* la «criminalización» de las infracciones tributarias deberá ensancharse o restringirse en función de valoraciones que operan en la esfera de la política criminal. In: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. V. 2. Madrid. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 611.



O Direito Tributário Penal, contudo, é pertinente à infração tributária. Dita infração enseja a aplicação de uma sanção civil de natureza administrativa e de finalidade reparatória/compensatória, com caráter patrimonial.<sup>220</sup> “Em termos disciplinares, as infrações tributárias devem ser estudadas como um dos segmentos do Direito Tributário, integrando o campo de investigação do Direito Tributário Penal”.<sup>221</sup>

Com esboço em **Luciano Amaro**:

Por oposição a “direito penal tributário”, cunhou-se a expressão “direito tributário penal, que (*embora lexicalmente se pudesse empregar como sinônimo da primeira expressão*) foi utilizada para designar o setor de direito tributário que comina sanções *não criminais* para determinadas condutas ilegais. Tratar-se-ia, nesses casos, das chamadas “infrações administrativas”, ou “ilícitos administrativos”, castigados com a aplicação de “sanções administrativas” aplicadas pelas autoridades administrativas, através de procedimento administrativo.”<sup>222</sup>

Todavia, **Igor Tenório** aduz que as infrações penais tributárias estão afetas ao Direito Penal Tributário.<sup>223</sup>

Segundo **Andreas Eisele**, “O ilícito penal tributário é o objeto central do Direito Penal Tributário, espécie essa que faz parte do gênero Direito Penal Econômico”.<sup>224</sup>

<sup>220</sup> EISELE, Andreas **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21. “Ello quiere significar que una buena parte de la doctrina que informa el Derecho Tributario Penal está orientada en dirección a que las sanciones penales tributarias, sean sanciones específicas, propias de su ordenamiento, graduadas de conformidad con la gravedad de la falta cometida, pero sin llegar al extremo de su criminalización, esto es, sin establecer la pena privativa de la libertad para otros ilícitos que no sean el contrabando y la defraudación aduanera”. In: MOREANO, Rodrigo Garcês. Las infracciones tributarias y sus sanciones. **Revista de Direito Tributário**, nº 15-16, jan./jun. 1981, p. 76-77.

<sup>221</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 06. Para **Lídia Ribas**, o direito tributário penal respeita aos ilícitos administrativos tributários. (autoridades administrativas, penalidades administrativas). ‘In’ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. Cit., p. 112.

<sup>222</sup> AMARO, Luciano da Silva. Op. cit., p. 409.

<sup>223</sup> TENÓRIO, Igor. Op. cit., p. 58.

<sup>224</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 22.

Esclarece, porém, **Juary Silva**, que prepondera no Brasil, a nomenclatura Direito Penal Tributário no que se refere aos ilícitos penais tributários.<sup>225</sup>

Por Direito Penal Tributário (objetivamente considerado), entende-se o conjunto de disposições criminais que têm por objeto a regulamentação, via tipificação criminal, de determinadas condutas que acarretem (ou visem acarretar) evasão fiscal, ou representem óbice à arrecadação (ou fiscalização) tributária, pelo embaraço ou desvio da atuação dos agentes do Fisco.<sup>226</sup>

O Direito Penal Tributário, segundo **Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari**, constitui-se em um “(...) conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo “tributário” pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária”.<sup>227</sup>

Não concorda **Villegas** com a concepção de que há identidade entre o delito de direito penal comum e a infração tributária, agrupando-se todos no Direito

<sup>225</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 13-15. Conclui **Juary Silva** pela adoção da locução infração tributária, em vez de Direito Tributário Penal. Prefere a expressão Direito Penal Tributário, quando se referir aos tipos penais tributários: “Mais razoável, por conseguinte, o uso da expressão “infrações tributárias” para assinalar os de natureza não pessoal, reservando o rótulo de direito penal tributário para abranger as figuras típicas criminais pertinentes ao direito tributário, que obedecem estritamente à dogmática juspenalística, ao passo que aquelas outras assentam no direito tributário, provindas do administrativo ou financeiro, matrizes do direito tributário. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 18.

<sup>226</sup> EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 29. Em Alécio Lovatto, o direito penal tributário é um ramo especial do direito penal. In: LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 30. **Luiz Vicente Cernicchiaro** tolera a denominação de Direito Penal Tributário como ramo do Direito Penal Especial. In: CERNICCHIARO, Luiz Vicente. **Direito penal tributário – observações de aspectos da teoria geral do direito penal**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, nº 11, jul./ set. 1995, p. 180. Para Manoel Pimentel: “3. *Conceito de Direito penal tributário*. Conhecido igualmente pelo nome de *Direito penal fiscal*, trata-se de um ramo distinto do Direito penal especial, derivado do Direito penal financeiro e que, por sua importância, mereceu um crescente destaque na doutrina”. In: PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 117. Esclarece Bujanda que “(...) el Derecho penal tributario está constituido por el conjunto de normas que tipifican infracciones a las que se asocian sanciones intimidatorias y no exclusivamente indemnizatorias”. In: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. cit., p. 623. Em **Villegas**, “Admitimos, assim, a existência de um direito penal tributário caracterizado como o conjunto de normas jurídicas que regulam tudo aquilo que diz respeito à infração tributária não delitual e à correspondente pena”. In: VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.129.

<sup>227</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 16.

Penal Tributário. Prefere a designação de direito penal tributário para reprimir as infrações fiscais ou substancialmente contravencionais.<sup>228</sup>

Não obstante, assim como as infrações de caráter administrativo-tributário devem ser compreendidas na seara do Direito Tributário, os crimes ou delitos fiscais devem concentrar seu campo de estudo nas lições de Direito Penal, posto que integram o campo do Direito Penal Tributário.<sup>229</sup>

Em linhas gerais, o Direito Penal Tributário tutela o crime tributário ou o ilícito penal tributário, enquanto o Direito Tributário Penal cuida do ilícito tributário.

#### 2.1.4 Síntese Conclusiva

Não há como discordar do pensamento de **Lídia Ribas**, posto que a distinção entre o ilícito tributário e o ilícito penal tributário é estabelecida pela natureza da infração.

O ilícito tributário pertine ao descumprimento de uma obrigação tributária principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória (deveres formais ou instrumentais).

Já o ilícito penal tributário ou crime tributário propriamente dito compreende a vontade e a consciência de suprimir ou reduzir tributo, mediante as condutas elencadas nos incisos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90. Aqui, inafastável é a presença do elemento subjetivo ou dolo.

---

<sup>228</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributario**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.130-132.

<sup>229</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 07. "Quando o ilícito fere apenas preceitos administrativos, são as autoridades administrativas que julgam. O poder Judiciário poderá ser invocado para apreciação da legalidade do ilícito, com reflexos ou não no lançamento (Direito administrativo Tributário Penal). Mas se trata de crime, chama-se à colação o Direito Penal Tributário". In: CAMPOS, Antonio José Franco de.

Sendo assim, a fins didáticos, a doutrina resolveu estabelecer as denominações Direito Tributário Penal para o estudo dos ilícitos tributários e Direito Penal Tributário para o exame dos crimes fiscais ou tributários.

## 2.2 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E SANÇÕES PENAS TRIBUTÁRIAS

### 2.2.1 Distinções entre Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias

Assim como há diferenças entre o ilícito tributário e o ilícito penal tributário, existem distinções significativas entre as sanções tributárias e as sanções penais tributárias:<sup>230</sup>

Por conseguinte, ante a violação de uma norma tributária, podem nascer ilícitos meramente fiscais e/ou penais. Ambos os ilícitos deverão ser sancionados nos respectivos campos, de acordo com as disposições legais próprias e peculiaridades de cada ramo do direito envolvido. Assim, um mesmo ilícito tributário pode sofrer sanções no campo fiscal/tributário, sem prejuízo de sanções penais, expressamente cominadas em lei (princípio da tipicidade).<sup>231</sup>

Na definição de **Hugo de Brito Machado**, “*Sanção* é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever,

---

Aspectos das infrações e das ilicitudes tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n°s 29-30, jul./dez. 1984, p. 264.

<sup>230</sup> En materia tributaria se aplican tanto sanciones de tipo resarcitorio como de carácter punitorio, admitiéndose en general en las legislaciones, la posibilidad de aplicar más de una sanción tributaria por el mismo ilícito, sin perjuicio que **además** corresponda aplicar una sanción de Derecho Penal, rama ésta en la que sólo existen sanciones punitivas y no se admite la aplicación de más de una sanción por el mismo ilícito penal. In: GODOY, Norberto J. Diferencias estructurales entre el derecho tributario y el derecho penal. **Revista de Direito Tributário**, n° 40, abr./jun. 1987, p. 36.

<sup>231</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 34.

e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.<sup>232</sup>

À primeira vista, as infrações tributárias diferem das infrações penais tributárias por serem punidas com sanções objetivas que afetam o patrimônio, a atividade profissional do infrator, bem como restringem direitos. As infrações penais, ou delitos fiscais, à sua vez, são punidas com sanções subjetivas, de caráter pessoal, previstas na legislação penal e quase sempre com penas privativas de liberdade.<sup>233</sup>

**Sainz de Bujanda** já dizia que, na infração tributária não criminalizada, tem-se a sanção pecuniária e, na infração tributária criminalizada, tem-se a pena.<sup>234</sup>

<sup>232</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.417. Define a pena como “(...) medida político-jurídica de resposta ao autor da infração penal”. In: CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Op. cit., 181. No **direito português**, a sanção é graduada conforme o grau de reprovabilidade social das condutas cometidas. In: Soares, Martínez. **Direito fiscal**. 10 ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 327-329. E na Espanha, “La legislación reguladora de las infracciones tributarias llamadas, en la doctrina y en la jurisprudencia, administrativas, por cuanto no están sancionadas con pena de privación de libertad, está contenida en los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria; preceptos que definen los tipos de infracción y sus clases (arts. 77ª 79) y las sanciones administrativas que respectivamente, les son aplicables (arts. 80 a 88)”. In: AYALA, José Luiz Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 3. ed. Madrid: Edersa, 1999, p. 241.

<sup>233</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 3. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 1998. **Eisele** aduz que “Independentemente da natureza da infração tributária praticada pelo sujeito, ensejará a aplicação de sanções administrativas de caráter objetivo. Porém, se a infração tributária for igualmente tipificada como crime ou contravenção, além da sanção administrativa, ao agente poderá ser aplicada uma sanção penal de natureza subjetiva, cumulativa e independente da administrativa”. In: EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21-22. Para **Angela Pacheco**, “Assim, entendemos que quando estivermos diante do descumprimento de um dever imposto – obrigação *substancial* de pagar quantia aos cofres públicos – estamos diante de um ilícito tributário, simplesmente. (...) Entretanto quando estivermos diante dos delitos contra a ordem tributária, aí sim estaremos diante de um ilícito penal qualificado de tributário. As sanções são penais. Haverá dentre outras, a pena de privação da liberdade”. In: PACHECO, Angela Maria da Mota. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 91. Com esboço em **Ayala e Becerri**, nas infrações se tem sanções administrativas e nos os delitos, fundamentalmente, as penas de privação de liberdade. In: AYALA, José Luiz Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. Op. cit., p. 242.

<sup>234</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. cit., p. 614. **Fonrouge** expõe que as penas principais se dividem em pena privativa de liberdade e multa. E que a maioria dos países estrangeiros estabelecem as penas privativas de liberdade. In: FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 3 ed. Buenos Aires: Depalma, s.d., p. 678. Em Morillo Méndez: (...); la primera de las citadas fases aparece en la propia CE (artículo 25,3), cuando priva a la Administración de la potestad de imposición de sanciones que impliquen privación de libertad”. In: MÉNDEZ, Antonio Morillo. **Las sanciones tributarias: de la teoría a la práctica administrativa**. Valencia: Tirant to Blanc, 1996, p. 158.

Gize-se. As sanções tributárias podem ser impostas, tão-somente, pela Administração.<sup>235</sup>

Adverte **Morillo Méndez** que a Administração não pode impor sanções que impliquem privação da liberdade.<sup>236</sup>

Enfim, as sanções tributárias mais comuns e usuais são as sanções pecuniárias ou as multas.<sup>237</sup>

A multa é a sanção que mais se ajusta ao caráter e à finalidade da lei repressiva fiscal, o que faz com que seja a de mais genérica aplicação frente às diversas infrações tributárias. Ressalvadas poucas exceções, tem os sistemas jurídicos tributários considerado ser a multa a sanção ideal para penalizar os descumprimentos da obrigação tributária substancial e dos deveres formais.<sup>238</sup>

Quanto à pena de multa, essa deve equivar à “(...) gravidade do dano ou

<sup>235</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. Op. cit., p.25: “Son sanciones tributarias las sanciones que, castigando una infracción tributaria, son impuestas por los órganos de la Administración, generalmente por los órganos de la Administración Financiera”. Conforme **Roland Massoud**, as sanções administrativas ou tributárias decorrem da simples inobservância das obrigações principais ou acessórias. Principais, quando implicam em pagamento ou recolhimento do tributo. Acessórias, quando se referem às prestações positivas ou negativas. Exemplificando, constituem-se em sanções desta natureza: multas, apreensão de bens, perdas de mercadorias e interdições. In: MASSOUD, Roland Raad. Op. cit., p.195. **Rodolfo Spisso** diz que a administração não pode aplicar sanções penais, vez que é função judicial. In: SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 620.

<sup>236</sup> MÉNDEZ, Antonio Morillo. Op. cit., p. 159. O autor estabelece a diferença entre as sanções penais e as sanções tributárias ou fiscais. As primeiras, só são aplicadas pelo Poder Judiciário e são personalíssimas. Enquanto que as segundas, também, podem ser aplicadas por autoridades na esfera administrativas e são de natureza patrimonial. In: FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 5. São Paulo: Editora RT, jan./mar. 1994, p.73.

<sup>237</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Op. cit., p. 183. Em **Morillo**, a sanção administrativa mais relevante é a pena de multa e constituem em efeito danoso para o infrator. MÉNDEZ, Antonio Morillo. Op. cit., p. 164.

<sup>238</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p.329. No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade). geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do título do título que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regram configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das *multas* ou *penalidades pecuniárias*, encontradas não apenas no direito tributário, mas no direito administrativo em geral, e também no direito privado. Em certas hipóteses, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas *criminais*. In: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 404.

da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos”<sup>239</sup>, enquanto a sanção penal tributária é a mais severa, posto que aplicada exclusivamente pelo Poder Judiciário.<sup>240</sup> As sanções são qualificadas como penas e compreendem as penas pecuniárias, as penas privativas de liberdade e de direitos.<sup>241</sup>

Um terceiro enfoque das sanções tributárias patrimoniais é que além da imposição de penalidades pecuniárias, o Fisco se utiliza de outros mecanismos sancionadores do ilícito fiscal, como a apreensão de bens ou mercadorias que constituam prova material de infração tributária.<sup>242</sup>

A questão pode ser sintetizada por **Lídia Ribas** que invoca as expressões **Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário**:

As sanções no Direito Tributário Penal são: penas pecuniárias, apreensão, perda de mercadorias, sujeição a sistema especial de fiscalização e interdição. Já as sanções no Direito Penal Tributário podem ser penas ou medidas de segurança. Estas têm caráter meramente preventivo, já que com elas se pretende apenas evitar violações futuras.<sup>243</sup>

<sup>239</sup> AMARO, Luciano. Op. cit. p. 142. No direito português, na opinião de Martínez Soares, a pena mais adequada à infração exclusivamente fiscal é a de multa. As leis fiscais estabelecem como regra geral as penas pecuniárias, no entanto, tem-se revelado uma certa tendência para as penas prisionais”. In: MARTÍNEZ, Soares. Op. cit., p. 371-373.

<sup>240</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.428. “Tendo em vista o sistema legal brasileiro, o ilícito administrativo tributário diverge quantitativamente e qualitativamente do ilícito penal. A ilicitude jurídica é uma só, mas, diante de condutas antijurídicas mais graves, a punição é feita por meio de sanções mais rigorosas, isto é, por meio de pena ou medida de segurança, ou ambas, impostas em virtude de estarem contidas em normas jurídicas codificadas pelo Direito Penal e em normas extravagantes, que formam um conjunto que compõe o Direito Penal Tributário, cujo estudo pressupõe uma interação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, sem deixar de levar em conta a unidade do sistema”. In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 31.

<sup>241</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Normas impositivas e sancionantes. **Revista de Direito Tributário**, nº 38, out./dez. 1986, p.181. As sanções penais podem consistir em pena de restrição à liberdade ou em multa. Ressalte-se que a multa penal não se confunde com a multa administrativa. In: PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit., p.129. **Ramón Valdés Costa** coloca que, dentre as sanções de natureza punitiva, tem-se as penas ou sanções administrativas aplicadas pela Administração e as penas ou sanções de direito penal comum aplicados pela Justiça penal. In: COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 434.

<sup>242</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p.79.

<sup>243</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit. p. 66.

Entretanto, na seara do direito comparado, **Héctor Villegas**, explicitando o sistema argentino, sugere a divisão das sanções em sanções indenizatórias, recargos, penas privativas de liberdade e multas.

As sanções indenizatórias são aquelas previstas nas legislações tributárias, como por exemplo, os juros do artigo 161, do Código Tributário Nacional Brasileiro.<sup>244</sup>

O *recargo*, ainda, pode ser denominado de multa especial “(...), privando-se o infrator não apenas dos frutos decorrentes de sua ilicitude, ou de alguma coisa equivalente, mas também de algo ‘suplementar’, que recai sobre outros bens jurídicos. Vale dizer, na prática, que o ‘recargo’ penal diferencia-se das sanção indenizatória civil pelo seu *quantum*”.<sup>245</sup>

As penas privativas de liberdade consistem em internamento, em estabelecimento prisional fechado pelo lapso temporal estabelecido pela sentença.<sup>246</sup>

### 2.2.2 Síntese Conclusiva

Assiste razão aos autores que preceituam pela diferença entre sanção tributária e sanção penal tributária pela natureza jurídica da infração ou da norma contida no preceito e não pela natureza da sanção.

A sanção tributária pertine ao descumprimento de uma infração tributária (descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória) e normalmente é

---

<sup>244</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário**. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974, p. 321.

<sup>245</sup> VILLEGAS, Héctor B. Op. cit., p. 322.

<sup>246</sup> VILLEGAS, Héctor B. Op. cit., p. 323.



apenada com a sanção pecuniária de multa. Ainda, é objetiva e respeita, apenas, à esfera patrimonial.

A sanção penal tributária respeita ao crime tributário (infração tributária mais um plus = dolo) e se constitui, como regra geral, na pena privativa de liberdade e na multa penal. Pertine à esfera pessoal e é de caráter subjetivo.

Entretanto, no tocante à pena privativa de liberdade, aplicada como sanção penal tributária, o pensamento dos doutrinadores **Nuno de Sá Gomes** e **Lídia Ribas** há que ser ressaltado.

**Nuno de Sá Gomes** considera a pena de prisão ineficaz como medida preventiva de crimes tributários. Todavia, **Lídia Ribas** vislumbra na sanção penal tributária o recurso necessário, sempre que as sanções administrativas restarem ineficazes.

No entanto, concorda-se com o pensamento da mesma autora no que respeita à necessidade de sanções mais eficazes, no combate aos crimes fiscais, como por exemplo, a indisponibilidade dos bens pessoais dos réus e interdição de direitos.

Por tudo, conclui-se que o bem jurídico que se visa a tutelar ou a proteger, tanto com as sanções tributárias como com as sanções penais tributárias, é o crédito tributário.

## 2.3 ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIAS

### 2.3.1 Definições

Primeiramente, há que se aclarar o conceito de elisão tributária.

### Em Hermes Marcelo Huck:

Elisão, no sentido consagrado no termo, implica a subtração a uma norma tributária para obter vantagem patrimonial por parte do agente. Tal vantagem, entretanto, não ocorreria se não fossem postos em prática atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da citada norma.<sup>247</sup>

### Para Diva Malerbi:

(...) como o comportamento elisivo traduz-se num negócio prosseguido pelas partes para alcançar um resultado econômico que poderá sofrer tributações diversificadas, importa verificar se o direito privado requer, para emprestar licitude a tal negócio, a compatibilidade entre o que as partes desejam alcançar e o que elas de fato realizam.<sup>248</sup>

O fundamento da elisão ou economia fiscal, segundo **Lídia Ribas**, fulcra-se no princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.<sup>249</sup>

A elisão é a manifestação de um direito subjetivo público, que é um direito assegurado constitucionalmente de liberdade de situações que não estão previstas nas situações legais tributárias, nas quais o Estado tributante não pode ingressar.<sup>250</sup>

<sup>247</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p.21-22. Em **Lídia Ribas**, "Oportuna é a análise do reconhecimento da elisão tributária como manifestação lícita, configurada por meio de atos tendentes à não-configuração da hipótese de incidência no mundo fático". In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 51.

<sup>248</sup> MALERBI, Diva Prestes Marcondi. **Elisão tributária**. São Paulo: RT, 1984, p. 23. Para **Apocalypse**, "Isto significa que no Direito Brasileiro, podem (*e ainda podem, insistiria, agora*) os cidadãos, através dos meios válidos e lícitos, tirar vantagens fiscais, na ausência de lei expressa que contemple tais consequências, ou que, mesmo consignado consequências de ordem tributária, o façam de forma menos onerosa". In: APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva: apenas uma dissimulada intenção. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 80, p. 238, 1998.

<sup>249</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 55.

<sup>250</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 52. **Antônio Corrêa** diz que se parte do raciocínio de que o bem jurídico protegido é o crédito tributário: "Ocorre a elisão fiscal quando o agente ou o sujeito passivo da obrigação tributária age escolhendo, dentre as possíveis, uma opção permitida pela lei". In: CORREA, Antônio. **Dos Crimes contra a ordem tributária**: Comentários à Lei nº 8.137, de 27-12-1990. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 27.

Por outro lado, “A evasão em sentido genérico refere-se àquela atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Direta ou indiretamente, o alvo principal da evasão é sempre uma receita de natureza tributária”.<sup>251</sup>

Convém salientar, antes de se estabelecerem as divergências entre a elisão e a evasão fiscal, o significado da *tax avoidance* e da *tax evasion*, no sistema americano.

### 2.3.2 Distinções entre Elisão e Evasão Fiscal

Nos Estados Unidos, a *Tax Evasion* corresponde a atividades ilegais, como por exemplo, deixar de declarar renda. Todavia, a *Tax Avoidance* ou legítima diminuição da carga fiscal ou economia de opção significa a forma legal de os contribuintes minimizarem a carga fiscal. Exemplo disso são os contribuintes, legitimamente reduzindo seus impostos, elegendo uma determinada estrutura de negócios e operações que lhes resulte fiscalmente conveniente.<sup>252</sup>

Assim, denomina-se de *tax avoidance* a que se assemelha à elisão, que objetiva evitar o tributo, não se simulando ou falseando o imposto; a *tax evasion*, à sua vez, é similar à evasão e visa a simular ou esconder fatos.<sup>253</sup>

O dizer autorizado de **Antonio Roberto Sampaio Dória**:

---

<sup>251</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 55. A elisão tributária é reconhecidamente manifestação lícita, configurada por meio de atos tendentes à não configuração da hipótese de incidência no mundo fático. O que não está no âmbito da hipótese de incidência tributária constitui-se nessa esfera de liberdade, cujo fundamento é o próprio princípio da legalidade, e, por isso, não sujeita o autor a qualquer penalidade. Já a evasão fiscal tem conotação de fraude, representando práticas puníveis pelo Direito Penal Tributário. In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 116.

<sup>252</sup> CARRERO, José Manuel Calderón. Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal. In: NOVOA, César García, DÍAZ, Antonio López (Coords). **Temas de derecho penal tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 196-197.

<sup>253</sup> HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit., p.37-38. No sistema americano, a elisão fiscal é chamada de “planejamento tributário” ou *tax planning*, o que significa economia fiscal. In: CORREA, Antônio. Op. cit., p. 27.

(...), outorga à palavra *evasão* um sentido constante de uma fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita, em suma, a um dever ou a uma obrigação fiscal. Carregada sempre com tonalidades emotivas, não deve a expressão *evasão* ser utilizada, segundo o autor, em conjunto com os adjetivos *legal* ou *lícito*, por implicar uma contradição de sentido e terminológica. O termo sugerido para a evasão lícita é *elisão*. A dicotomia proposta entre a evasão e a elisão corresponderia ao que no direito norte-americano é identificado pelas expressões *tax avoidance* e *tax evasion*.<sup>254</sup>

Na verdade, a distinção fundamental é que, na elisão, se utilizam de meios legais ou formalmente lícitos e ocorre antes da ocorrência do fato gerador do tributo; na evasão, os meios são ilícitos e fraudulentos e ocorre, apenas, depois da ocorrência do fato gerador.

Feitas as distinções pelo critério de meio utilizado e pelo critério temporal, **Hermes Huck** ressalta que o elemento subjetivo é irrelevante, pois, em ambos a intenção é de não pagar ou pagar a menor o imposto.<sup>255</sup>

Preleciona o mestre **Carlos Vaz** a respeito da elisão:

Nela, a vontade do agente não está dirigida contra o Fisco. Ele age de acordo com o que está estabelecido na lei. Se o mandamento legal determina que se proceda de tal modo, favorecendo o contribuinte, este não vai pagar mais, podendo pagar menos tributo.<sup>256</sup>

<sup>254</sup> SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Apud* HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p.20.

<sup>255</sup> HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.*, p. 27-28. Na mesma linha de entendimento **Lídia Ribas** afirma que o critério cientificamente aceitável para diferenciar a elisão (lícita) da evasão(ilícita) é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) acontece antes da ocorrência do fato impositivo, não nasce a relação jurídica tributária e se chama de elisão; já, a evasão significa sair dessa relação, depois de nela ter entrado. In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Op. cit.*, p. 116. Concorda **Decomain** que outro critério de diferenciação entre a elisão e a evasão tributária é o critério temporal: a elisão ocorre antes da ocorrência do fato gerador do tributo, enquanto a evasão fiscal ocorre depois da ocorrência do fato gerador do tributo. In: DECOMAIN, Pedro Roberto. *Op. cit.*, p.25.

<sup>256</sup> VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 15.

E, relativamente à evasão, diz que o dolo faz parte da evasão:

Assim, a evasão tributária pode ser conceituada como toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte que, valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo considerado devido.<sup>257</sup>

Acerca de tal assunto é oportuna a lição de **Alécio Lovatto**:

Estabelece, portanto, a lei penal limites: se houver emprego das condutas estabelecidas nos incisos deixa o fato/conduta de ser elisão para ser evasão. Esta evasão, caracterizada pelos incisos, pode ou não constituir fato criminoso, porquanto nem todo o ilícito tributário constitui ilícito penal tributário. Destarte, para a esfera penal, relevante será a verificação da existência dos elementos reprováveis do direito penal comum como falsidade e apropriação indébita, desvio de benefícios fiscais, escritas paralelas, como elementos identificadores da inexistência de elisão. Mas se o contribuinte age na esfera da não-incidência do tributo, não é possível tipificar como delito, devendo-se reconhecer a elisão lícita do contribuinte.<sup>258</sup>

A elisão pode ser conhecida como planejamento tributário ou economia de tributos, e a evasão tributária, como crime fiscal propriamente dito, na pena de

**Pedro Roberto Decomain:**

A elisão fiscal, portanto, sendo prática destinada a evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de molde a ser alcançada economia de tributos, é atividade lícita, que evidentemente não sujeita o seu autor a qualquer penalidade.

A evasão fiscal, contudo, tem a conotação da fraude, sendo prática engendrada com o fito de, uma vez já ocorrido o fato gerador,

<sup>257</sup> VAZ, Carlos. Op. cit., p. 24. A *elisão* ou economia de tributo apesar de lesar o fisco tributário. A *evasão*, por sua vez, prescinde do elemento doloso e situa-se no âmbito do direito penal tributário. A *elisão* ou economia de tributo apesar de lesar o fisco tributário não constitui crime contra a ordem tributária. A *evasão*, por sua vez, prescinde do elemento doloso e situa-se no âmbito do direito penal tributário. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 36-38.

<sup>258</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 148.

subtrair o seu conhecimento aos agentes fazendários, ou levar a eles um conhecimento qualitativa ou quantitativamente distorcido desse fato, de modo a eximir-se indevidamente o sujeito passivo da obrigação tributária – agora já nascida – do pagamento do tributo devido, mediante esse artifício fraudulento.<sup>259</sup>

Essa doutrina tem encontrado opositores de tomo como **Hugo de Brito**

**Machado:**

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizamos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, *elidir* é eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, *evadir-se* é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente.<sup>260</sup>

O doutrinador argentino **Héctor B. Villegas** estabelece diferenciações entre a *evasão* constante no direito penal que implica privação da liberdade e a *evasão legal do tributo* regulada pelo direito tributário.<sup>261</sup>

Na seara tributária ou fiscal, na *evasão* há a diminuição do monte devido; assim como a transgressão da lei tributária. E na *evasão legal do tributo* não há transgressão de norma alguma.<sup>262</sup>

<sup>259</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p.25. Lídia Ribas prefere a denominação *sonegação fiscal* e estabelece a diferença entre a *sonegação* e a *fraude*: “A *sonegação fiscal* é uma forma ilícita de *evasão tributária*. Ocorre posteriormente ao nascimento do fato impositivo. Na *fraude* há ação ou omissão objetivando escamotear o pagamento de imposto devido, reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo. Enquanto a *sonegação* impede a apuração da obrigação tributária, a *fraude* impede o pagamento do tributo devido”. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 75.

<sup>260</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 07/2001, caderno 01, p. 199-193, 1ª quinzena de abril de 2001, p. 199.

<sup>261</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1990, p.334.

<sup>262</sup> VILLEGAS, Héctor B. Op. cit., p.333-334.

No entanto, questão interessante é a espelhada no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

### 2.3.3 O Parágrafo Único do Artigo 116, do Código Tributário Nacional

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, incluiu no universo jurídico tributário, o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional:

Art. 116.

(....)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Na avaliação de **Alberto Xavier**, a introdução do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional no ordenamento jurídico brasileiro, é elogiável. A uma, porque reafirmou que o direito tributário não pode ferir o princípio da tipicidade e, a duas, porque se restringe à declaração de ineficácia, tão-somente, de atos simulados e não de atos verdadeiros.<sup>263</sup>

A propósito, **Hugo de Brito Machado** afirma que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, instituiu a norma antielisão, na letra do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional.<sup>264</sup>

---

<sup>263</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 157.

<sup>264</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 07/2001, caderno 01, p. 199-193, 1ª quinzena de abril de 2001, p. 199. **Miguel Delgado Gutierrez** prefere a denominação de antievasão à antielisão, pois visa a impossibilitar a evasão fiscal e não a elisão. In: GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Elisão e simulação fiscal**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 66, p. 93-94, mar./ 2001.

Ressalta, ainda, que o parágrafo único “(...)”, é norma que dependente de outra norma, definidora dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa sempre que pretenda desconsiderar atos ou negócios jurídicos para exigir tributo que sem isto não seriam devidos”.<sup>265</sup>

Para o autor, o parágrafo único é inconstitucional, por alargar os poderes da administração tributária.<sup>266</sup>

Em contraposição à idéia de **Hugo de Brito Machado**, **Maria Ferragut** considera o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, como obediente aos preceitos constitucionais, visto que “(...) Configura-se, nesse sentido, em instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude de evasão fiscal”.<sup>267</sup>

Corroborando esse entendimento, **César Guimarães Pereira** afirma que o dispositivo se dirige à elisão tributária ineficaz ou aos atos ou negócios simulados. Ou seja, “(...) Apenas reafirma, desta feita em termos explícitos (o que, sem dúvida, é de grande utilidade prática), que os atos ou negócios simulados devem ser desconsiderados quando dissimulem o fato imponible ou algum aspecto da hipótese ou mandamento tributários”.<sup>268</sup>

Assim, conclui **Daniela Victor de Souza Melo** que o parágrafo único do

---

<sup>265</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 07/2001, caderno 01, p. 199-193, 1ª quinzena de abril de 2001, p.196.

<sup>266</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 07/2001, caderno 01, p. 199-193, 1ª quinzena de abril de 2001, p.196. Na mesma linha sustenta **Sacha Calmon** “(...) A intenção da lei (*mens legis*), embora se não possa psicanalisar a mente dos legisladores, é direcionada a introduzir, entre nós, a INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, aumentando o poder, a CRIATIVIDADE e o ARBÍTRIO dos intérpretes oficiais da legislação fiscal (funcionários da Fazenda Pública). In: COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. **Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 8/2001, caderno 01, p. 220, 2ª quinzena de abril de 2001.

<sup>267</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 67, p. 124, abril 2001.

<sup>268</sup> PEREIRA, César A Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 238.



artigo 116, do Código Tributário Nacional em análise, respeita, apenas, à evasão fiscal e tem como requisitos: “a) intuito de dissimular, esconder, mascarar a ocorrência do fato gerador do tributo; ou, b) finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.<sup>269</sup>

### 2.3.4 Síntese Conclusiva

Entende-se que com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, instituidora do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, operou-se o surgimento de uma “norma antievasão”, pois o espírito do legislador é coibir a dissimulação ou a evasão fiscal.

Discorda-se, em inteiro teor, de **Hugo de Brito Machado** que sustenta ser dito parágrafo único, uma “norma antielisão”, posto que a elisão fiscal continua sendo perfeitamente lícita e se constitui em instituto jurídico de direito tributário, jungido tanto à legalidade e à tipicidade tributárias.

Demais, a elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal. A elisão fiscal é o planejamento tributário ou a economia de tributo perfeitamente lícitos, enquanto a ilícita evasão fiscal é o crime tributário propriamente dito.

---

<sup>269</sup> MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 69, p. 64, junho 2001. Ao passo que **Marciano de Godoi** defende que “Com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, criou-se um suposto de que, mesmo não havendo atos ou negócios simulados, o planejamento tributário pode ter sua eficácia desconsiderada pela administração tributária”. In: GODOI, Marciano Seabra de. A Figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 68, p. 122, maio 2001. “A norma geral antielisiva positivada no parágrafo único do art. 116 do CTN aproxima-se da modalidade da intenção negocial no sentido de ser considerado dissimulado o ato do contribuinte e, portanto, inoponível ao fisco, se for praticado com a intenção elisiva exclusiva. Em função do princípio da proporcionalidade, ou esta norma aparentemente geral deve ser aplicada somente a casos excepcionais em função de outros princípios que justifiquem um afastamento do Direito Privado, tal como ocorre com os preços de transferência, ou deve ser restrita a casos de simulação, uma vez que o próprio conceito consagrado no Direito Privado de *dissimulação* é o de *simulação relativa*”. In: ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p.357.

### **3 ASPECTOS PENAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

#### **3.1 NO DIREITO COMPARADO**

Previamente ao estudo dos crimes tributários no Brasil, faz-se necessário estabelecer um quadro comparativo desses com os delitos fiscais previstos nos países da Argentina, da Espanha e de Portugal.

##### **3.1.1 Argentina**

O regime penal tributário da Argentina é regido pela Lei n° 24.769, publicada em 15 de janeiro de 1997.

A Lei n° 24.769/97 divide os crimes em três categorias distintas: Delitos Tributários (Título I); Delitos contra a Seguridad Social (Título II) e Delitos Fiscais Comuns (Título III).

Os delitos tributários constantes no Título I são a *evasión simples ou agravada*, o *aprovechamiento indebido de subsidios*, a *obtención fraudulenta de*

*beneficios fiscales e la apropiación indebida de tributos.*<sup>270</sup>

O artigo 1º da precitada lei prevê a *evasión simple*:

Art. 1º - Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 100.000 (cien mil pesos) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Outrossim, a expressão *evasión tributaria* é elucidada por **Humberto J.**

**Bertazza:**

Por evasión de tributos, de acuerdo a la caracterización legal, se puede entender la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien através de distintos medios ardidosos o enganosos, procura ocultar su real capacidad contributiva com el preciso objetivo de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por ley en calidad de sujeto obligado a título propio o por deuda ajena. Es decir, la acción de evadir tributos evidencia en su autor un ánimo deliberado de evitar, de sustraerse o de escaparle a la oblación de sus obligaciones fiscales.<sup>271</sup>

Referendando o que foi dito, infere-se que, na evasão simples, se criminaliza a conduta comissiva ou omissiva do obrigado que se utiliza de

<sup>270</sup> VITELLESCHI, Ignacio E. El Sistema Penal Tributario Argentino. **Informativo Tributário Internacional**. Lima: Estudio Caballero Bustamante, n.1, p. 101-106, 1997. Como delitos tributários ou tipos penais tributários encontra-se a evasão total ou parcial de tributos ao Fisco nacional, agravada ou não; o aproveitamento indevido de subsídios; a obtenção fraudulenta de benefícios fiscais; e a apropriação indevida de tributos.

<sup>271</sup> BERTAZZA, Humberto J. Las facturas falsas e inexistentes como médio para la configuración de ilícitos tributarios. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**. Livro 2. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 14.

declarações enganosas, ocultações maliciosas ou qualquer outro ardil ou engano, com o intuito de evadir, total ou parcialmente, o pagamento do tributo, e a essa conduta delitiva é infligida a pena de dois a seis anos de prisão.<sup>272</sup>

Demais, é fundamental que tenha se produzido o resultado correspondente ao não-pagamento ou ao pagamento parcial de tributo por meio fraudulento.<sup>273</sup>

E não é só isso. O tipo penal em comento exige, além de todos os elementos legais precitados, que a quantia evadida exceda a soma de cem mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo e por cada exercício anual: "(...) Asimismo, no puede dejar de advertirse que la ley no incluye ahora el supuesto relativo a la evasión de un determinado porcentaje de la obligación tributaria".<sup>274</sup>

Pontua **Humberto J. Bertazza**, concludentemente, que o núcleo central da ação típica consiste na evasão total ou parcial do pagamento de tributos ao Fisco Nacional, sempre que a mesma exceda a soma de cem mil pesos, apurada de forma independente e separada, por cada tributo e por cada exercício anual de doze meses.<sup>275</sup>

Devem ser aliados tais requisitos, por fim, ao dolo, que consiste em ter conhecimento da utilização de ardil ou engano para produzir o prejuízo patrimonial.<sup>276</sup>

Entretanto, o tipo penal tributário denominado de *evasión agravada* tem

---

<sup>272</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. **La Criminalización de Los Ilícitos Fiscales**. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, livro 1, Lisboa, Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 50.

<sup>273</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 15.

<sup>274</sup> DAMARCO, Jorge Héctor.. Op. cit., p. 51.

<sup>275</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 14: "El núcleo central de la acción típica consiste en la evasión total o parcial del pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que la misma exceda la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada uno de ellos y por cada ejercicio anual o doce meses de tratarse de un tributo de liquidación mensual, como coridición objetiva de punibilidad".

<sup>276</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 16: "Conforme a lo expuesto, para que se configure el presente delito, el sujeto debe tener "conocimiento" de que está utilizando un ardil o engaño que le produce al fisco un perjuicio patrimonial, por el hecho de no pagar lo que por ley le corresponde".

sua previsão legal de forma autônoma no art. 2º:

Art. 2º - La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

Si el monto evadido superare la suma de \$ 1.000.000 (un millón de pesos).

Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 200.000 (doscientos mil pesos).

Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$ 200.000 (doscientos mil pesos).

Ocorre a *evasión agravada* em três circunstâncias legalmente postas: quando o montante evadido supere a soma de um milhão de pesos; quando houver a intervenção de terceiros que ocultem a identidade do verdadeiro obrigado e a soma evadida supere duzentos mil pesos; e quando houver utilização indevida de benefícios fiscais.<sup>277</sup>

Comparativamente ao art. 1º, a tipificação do art. 2º prevê a forma agravada de *evasión* e estabelece um apenamento maior, visto que o art. 2º elenca taxativamente três circunstâncias agravantes que exigem o resultado danoso.<sup>278</sup>

Todavia, a figura agravada difere da simples, no aspecto de que o art. 2º não contém no tipo as expressões “por cada tributo y por cada ejercicio anual”, o que significa que a *evasión agravada* não se limita a cada imposto e a cada exercício anual.<sup>279</sup>

Na seqüência, o artigo 3º tipifica o *aprovechamiento indebido de subsidios*:

Art. 3º - Será reprimido con prisión de tres

<sup>277</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.51.

<sup>278</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p.17.

<sup>279</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p.17.

años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de \$ 100.000 (cien mil pesos) en un ejercicio anual.

A conduta delituosa do obrigado visa a aproveitar-se indevidamente de *reintegros, recuperos, devoluciones* ou qualquer outro subsídio nacional direto de natureza tributária, mediante declarações enganosas, ocultações maliciosas ou qualquer outro ardid ou engano, sempre que o montante percebido supere a soma de cem mil pesos em um exercício anual.<sup>280</sup>

Constitui-se a obtenção indevida de subsídios em figura autônoma, em que há a obtenção indevida de um deslocamento patrimonial em prejuízo do Estado:

Como puede advertirse en esta figura, la acción típica no se encuentra enderezada a disminuir la carga tributaria, como ocurre en los supuestos agravados del artículo 2° de la nueva ley, sino que reconoce como propósito la obtención indebida, através de las maniobras defraudatorias aludidas, de subsidios o subvenciones nacionales directos de la naturaleza tributaria, obteniéndose así del fisco sumas ya ingresadas al mismo y que le pertencen, teniendo un destino específico adjudicado.<sup>281</sup>

É imprescindível na obtenção indevida de subsídios o elemento doloso.<sup>282</sup>

Conseqüentemente, a pena de prisão que se estabelece é de três anos e seis meses a nove anos, como na evasão agravada.

Insta acentuar que na doutrina espanhola, tem-se como figura similar ao

<sup>280</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.52.

<sup>281</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p.20.

<sup>282</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 21. Segundo Maiwald "Quien se informe sobre esta cuestión en la doctrina pertinente del derecho tributario y en la especial del derecho penal tributario, podrá establecer que allí se exige unánimemente, para el dolo de la defraudación tributaria, el conocimiento al menos eventual del deber

*aprovechamiento indebido de subsidios*, a fraude de subvenção ou fraude de subvenção.<sup>283</sup>

Feitas as devidas ponderações acerca do *aprovechamiento indebido de subsidios* previsto no art. 3º, insta acentuar que os arts. 4º e 5º fundamentam a *obtención fraudulenta de beneficios fiscales*:

Art. 4º - Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional.

Art. 5º - En los casos de los artículos 2º, inciso c), 3º y 4º, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

**Jorge H. Damarco** ressalta ser a *obtención fraudulenta de beneficios fiscales*, o único delito de perigo concreto inserido no Título I, constante na lei penal tributária argentina.<sup>284</sup>

**Humberto J. Bertazza** corrobora a lição de **Damarco**:

Se incrimina a quien mediante cualquier ardid o engaño obtuviere la autorización, reconocimiento o certificación necesarios para gozar de los beneficios fiscales a que se refiere el tipo penal. El delito es de peligro, pues se perfecciona con la obtención fraudulenta del reconocimiento, certificación o autorización, sin que sea necesaria la utilización efectiva del beneficio.<sup>285</sup>

tributario". In: MAIWALD, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario*. Trad. de Marcelo Sancinetti. Buenos Aires: julho 1997, p. 19.

<sup>283</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p.20.

<sup>284</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.53.

<sup>285</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 22. O penalista Walter Coelho bem diferencia o crime de perigo do crime de dano: "Crime de perigo é aquele que, sem destruir ou diminuir o bem-interesse penalmente protegido, representa, todavia, uma ponderável ameaça ou turbação à existência ou segurança de ditos bens ou interesses, com relevante probabilidade de dano". Ao passo que o "Crime de dano, pois, é aquele que somente se consubstancia com a ocorrência de lesão a um bem ou interesse jurídico que, por sua importância, mereceu o

Ressalte-se que, aqui, não se exige um valor monetário mínimo defraudado como integrante do tipo penal.<sup>286</sup>

E mais. Além da pena prevista de um a seis anos de prisão no artigo 4º, o artigo 5º impõe a perda do benefício e a possibilidade de obter ou de utilizar benefícios fiscais de qualquer tipo pelo lapso temporal de dez anos.<sup>287</sup>

Por fim, o artigo 6º, descreve a *apropiación indebida de tributos*:

Art. 6º - Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superarse la suma de \$ 10.000 (diez mil pesos) por cada mes.

O primeiro aspecto que deve ser ressaltado corresponde à distinção fundamental existente entre a infração tributária cuidada na Lei nº 11.683 e o crime tributário inserto na Lei nº 24.769:

La descripción del delito por la ley 24769 es distinta a la figura infraccional de la infracción de la ley 11683 y a la del tipo de la ley 23771. El agente de retención o percepción que mantiene en su poder el tributo retenido o percibido al vencimiento del plazo para ingresarlo comete la infracción prevista por el art. 47 de ley 11683, pero si desde el vencimiento del plazo para ingresar el tributo retenido o percibido transcurre un plazo de diez días hábiles administrativo sin haber ingresado el tributo – y siempre que el monto de éste supere la suma de diez mil pesos – se

---

reforço da tutela penal". In: COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. V. I. Porto Alegre: Sérgio A Fabris Editor e Escola Superior do Ministério Público, 1991, p. 99-95.

<sup>286</sup> BERTAZZA, Humberto J. Op. cit., p. 23.

<sup>287</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.52-53.



configurará el delito sancionado con prisión.<sup>288</sup>

E o segundo aspecto a considerar é o de que se estabelece uma pena de dois a seis anos de prisão para o agente de retenção ou percepção de tributos nacionais que não depositar, total ou parcialmente, dentro de dez dias hábeis administrativos do vencimento ao prazo de ingresso, o tributo retido ou percebido, sempre que o monte não ingressado superar a soma de dez mil pesos, para cada mês.

Demais, delineadas as principais características dos Delitos Tributários, insertos no Título I, parte-se para o Título II.

Em especial, no Título II, são previstos os Delitos da Seguridad Social: *evasión simple y agravada y apropiación indebida de recursos de la seguridad social*.

O artigo 7º cuida da *evasión simple*:

Art. 7º - Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco Nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 20.000 (veinte mil pesos) por cada período.

Nos mesmos termos que a evasão simples dos delitos tributários prevê um valor mínimo evadido para configuração de delito e não de infração tributária, *in casu* o montante evadido, para configurar delito previdenciário, tem que exceder a soma de vinte mil pesos em cada período.<sup>289</sup>

<sup>288</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.54.

<sup>289</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.54.

À sua vez, a *evasión agravada* prevista no art. 8° guarda semelhanças com a prevista nos delitos tributários:

Art. 8° - La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 100.000 (cien mil pesos).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 40.000 (cuarenta mil pesos).

A *apropiación indebida de recursos de la seguridad social* está prevista no artigo 9° da lei penal tributária argentina:

Art. 9° - Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$ 5.000 (cinco mil pesos) por cada período.

Posteriores aos Delitos da Seguridade Social, no Título III, encontram-se os Delitos Fiscais Comuns, como o de insolvência fiscal fraudulenta, simulação dolosa de pagamento e alteração dolosa de registros.

Antes de finalizar a criminalização no sistema argentino e adentrar no sistema penal espanhol, impende ressaltar tão-somente que a insolvência fiscal fraudulenta e a simulação dolosa de pagamento se caracterizam como delitos de dano, enquanto a alteração dolosa de registros é delito de perigo concreto.<sup>290</sup>

<sup>290</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. Op. cit., p.54-55.

### 3.1.2 Espanha

Na Argentina, constatou-se que a Lei nº 24.769/97 é a que rege os crimes tributários.

Entretanto, na Espanha, a Lei Orgânica 10/1995, de 23 de novembro, que instituiu o novo Código Penal Espanhol, é a que disciplina os delitos contra a Fazenda Pública.

No direito espanhol, os delitos contra a Fazenda Pública ou *Los Delitos contra la Hacienda Pública*, são divididos em: *el delito de defraudación tributaria* (art. 305 y 306); *el delito contable* (art. 310); y *el fraude de subvenciones* (arts. 308 y 309).

O artigo 305 do Código Penal Espanhol dispõe, primeiramente, sobre *el delito de defraudación tributaria*:

1. El que, por acción u omisión defraude a la Hacienda estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que pueda ocultar la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de cincuenta mil ecus.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querella o

denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Consoante a letra do artigo 305, o delito de *defraudación tributaria* requer conduta omissiva ou comissiva, que defraude a Fazenda Pública, iludindo o pagamento de tributos, de quantidades retidas ou que deveriam ter ingressado à conta de retribuições em espécie, com o intuito de obter, indevidamente, devoluções ou desfrutando de benefícios fiscais da mesma forma, sempre que a quantia da cota defraudada, o importe não ingressado das retenções ou ingressos a conta das devoluções ou benefícios fiscais indevidamente obtidos ou desfrutados, exceda de quinze milhões de pesetas.

A tanto, a sanção estabelecida é a pena de prisão de um a quatro anos e multa de tanto ao sêxtuplo da citada quantia.<sup>291</sup>

Pondera **José Luis Seoane Spiegelberg** que o artigo 305 possui três modalidades básicas ou formas de cometimento desse delito fiscal: "1.ª La elusión del pago de los tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; 2.ª La obtención indebida de

<sup>291</sup> O delito de defraudación a la Seguridad Social está prevista no artigo 307, do Código Penal Espanhol, com caracteres semelhantes ao delito do artigo 305, do predito código. QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda. Op. cit., 230.

devoluciones; y, 3.<sup>a</sup> El disfrute indebido de beneficios fiscales".<sup>292</sup>

Esclareça-se que a *elusión* a que se refere o tipo penal é a conduta de natureza fraudulenta.<sup>293</sup>

No dizer de **Fernando Pérez Royo**, a *defraudación tributaria* também pode ser denominada de evasão ou delito fiscal, por causar um resultado danoso para a arrecadação tributária mediante a falta de ingresso do crédito tributário.<sup>294</sup>

Ocorre que os dois elementos ou requisitos do tipo objetivo consistem na evasão de tributos ou obtenção ilícita de devoluções e no componente defraudatório da conduta mediante a qual se obtém o resultado.<sup>295</sup>

Por exigir a efetiva lesão ao bem jurídico, no caso concreto à arrecadação

<sup>292</sup> SPIEGELBERG, José Luis Seoane. *El Delito de Defraudación Tributaria*. In NOVOA, César García, DÍAZ, Antonio López (Coords). **Temas de Derecho Penal Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 87.

Na pena de **José Manuel Tejerizo Lopez** as condutas constitutivas do tipo penal tributário denominado genericamente de *defraudación tributaria* são as seguintes: a) omisión, total o parcial, del pago de un tributo debido por la realización de un hecho imponible indicativo de capacidad económica; b) omisión del ingreso de cantidades efectivamente retenidas a un tercero, o que deberían de haberse retenido, para su posterior ingreso en la Hacienda Pública; c) omisión de los ingresos a cuenta practicados efectivamente sobre retribuciones en especie entregadas a un tercero, o que deberían de haberse practicado, para su posterior ingreso en la Hacienda Pública; d) obtención indebida de devoluciones mediante la alteración, falseamiento u ocultación de los datos consignados en las declaraciones fiscales que determinen el derecho (evidentemente solo aparente) a que la Hacienda Pública devuelva cantidades satisfechas en concepto de impuestos; d) disfrute indebido de beneficios fiscales mediante la alteración o falseamiento de las circunstancias que determinan el derecho a obtener un tratamiento favorable a la hora de determinar las cantidades a ingresar en concepto de tributos. In: LOPEZ, José Manuel Tejerizo. *Los Delitos contra la Hacienda Publica en el Derecho Español*. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 2. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p.186. No entanto, na obra de QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda, p. 221, preditos autores colocam as três condutas constantes das alíneas a, b e c, como as condutas constitutivas do delito de *defraudación tributaria*.

<sup>293</sup> SPIEGELBERG, José Luis Seoane. Op. cit., p. 87. "(...). Por elusión hemos de entender la acción u omisión tendente a evadir total o parcialmente el pago de cualquiera de los posibles elementos integrantes de la deuda tributaria, normalmente la cuota tributaria. La elusión podrá consistir en una conducta activa, como la comunicación de datos incompletos (com omisiones parciales de ingresos o rentas), o en una conducta pasiva, como la no presentación de la obligada declaración tributaria (comisión por omisión según la terminología penal)". In: PRIETO, Luis María Cazorla. **Derecho Financiero y Tributario (parte general)**. Pamplona: Aranzadi, 2000, p. 541.

<sup>294</sup> PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Parte General. 7 ed. Madrid: Civitas, 1997, p. 282-283. González e Lejeune denominam a defraudación de delito fiscal. In: GONZÁLEZ, Eusebio, LEJEUNE, Ernesto. **Derecho tributario**. I. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997, p. 371.

<sup>295</sup> PEREZ ROYO, Fernando. Op. cit., p. 282.

tributária, constitui-se em delito de resultado.<sup>296</sup>

Ainda, segundo **José Luis Seoane Spiegelberg**: "Es prácticamente unánime la doctrina jurisprudencial que considera que al ser el delito de resultado, la cuantía tributaria defraudada debe ser abarcada por el dolo del sujeto activo del ilícito".<sup>297</sup>

E mais. A lei estabelece limites quantitativos para que ocorra o delito em comento: acima de 15.000.000 de pesetas e, quando se tratar de União Européia, o equivalente a 8.300.000 pesetas.<sup>298</sup>

Ressalte-se que, nas alíneas *a* e *b* do artigo 305.1, tem-se os tipos qualificados ou as figuras delitivas agravadas, como por exemplo, o uso de testa-de-ferro e a estrutura organizada.<sup>299</sup>

Por fim, na parte final do artigo 305.4, estabelece-se a exclusão da

<sup>296</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 189. "Se trata de un delito de resultado, dado que exige la producción de un daño a la Hacienda Pública y, más concretamente, un menoscabo al papel constitucionalmente atribuido a la propia Hacienda Pública por el próprio texto constitucional". In: QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda. **Derecho tributario**. Pamplona: Aranzadi, 2000. GONZÁLEZ e LEJEUNE, Op. cit., p. 374, também preceitua ser delito de resultado. José Luis Seoane Spiegelberg, Op. cit., p.94, preceitua ser delito de resultado. GONZÁLEZ DE MURILLO, JARA, Isaac Merino. Op. cit., p. 42 e 52, sustentam ser, por igual, delito de resultado. Consuma-se quando deixa de ingressar o tributo no prazo estabelecido, acarretando prejuízo patrimonial para a Fazenda Pública.

<sup>297</sup> SPIEGELBERG, José Luis Seoane, Op. cit., p. 94. La doctrina mayoritaria y, com base en ella, la jurisprudencia, destacan que el delito de defraudación tributaria es un tipo de tendencia eminentemente doloso, en el que es preciso constatar un elemento subjetivo del injusto característico: el ánimo de lucro ilícito. In: DELGADO, Esteban Mestre. **La Defraudación Tributaria por Omisión**. Madrid: Artes Gráficas Y Ediciones, 1991. El dolo en la infracción tributaria debe abarcar el conocimiento de la existencia del deber de ingresar el tributo y la voluntad de eludir el ingreso mediante el incumplimiento de los deberes establecidos al efecto por el ordenamiento. In: LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 192. Já, QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, p. 223, falam em *acción u omisión dolosa*.

<sup>298</sup> Para **Rodrigo Sánchez Ríos**, "As legislações modernas tem inserido no próprio tipo um limite quantitativo do prejuízo patrimonial para a configuração do ilícito penal". RIOS, Rodrigo Sánchez. Op. cit., p. 109. "Una importante cuestión, en relación com la determinación de la cantidad defraudada es que la misma corresponde establecerla al juez penal. La Administración, cuando encuentre indicios de delito, deberá abstenerse de seguir el procedimiento de liquidación y se remitirán las actuaciones a la jurisdicción penal, en la cual corresponderá establecer entre los hechos probados la existencia efectiva de una deuda (o de una devolución), cuya evasión (u obtención indebida, en el caso de devoluciones) integra el tipo penal". In: PEREZ ROYO, Fernando. Op. cit., p.284-285.

<sup>299</sup> SPIEGELBERG, José Luis Seoane, Op. cit., p. 88.

responsabilidade penal na hipótese de regularização voluntária da situação fiscal.<sup>300</sup>

O artigo 310, por igual, do Código Penal Espanhol, preceitua *el delito contable*:

Será castigado com la pena de arresto de siete a quince fines de semana y multa de 3 a 10 meses el que estando obligado por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

a) Incumpliére absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de las empresas.

c) No hubiere anotado en libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito en los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueran reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico".

O *delito contable* é integrado por diversas condutas relacionadas com o descumprimento do dever contábil ou de registros fiscais.<sup>301</sup>

Impende ressaltar que a existência de *delito contable* está condicionada à inexistência do *delito de defraudación tributaria*.<sup>302</sup>

<sup>300</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 192-193.

<sup>301</sup> PEREZ ROYO, Fernando. Op. cit., p. 289. As inexatidões ou falsidades contábeis só são relevantes, aqui, se constarem em livros obrigatórios, e não em livros auxiliares ou facultativos. In: LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 199.

<sup>302</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 196.



Sendo assim, as condutas típicas constantes nas quatro alíneas do artigo 310 podem ser, assim, diferenciadas. Na alínea *a* é fundamental que o descumprimento das obrigações contábeis e registrais seja absoluto e sujeito ao regime de estimação direta ou *incumplimiento absoluto de las obligaciones contables y registrales en régimen de estimación directa*. Na alínea *b*, tem-se a dupla contabilidade ou *doble contabilidad*.<sup>303</sup> Na alínea *c*, as omissões ou falsidades contábeis ou *omisiones o falsedades contables*. E, na alínea *d*, as anotações contábeis fictícias ou *anotaciones contables ficticias*.<sup>304</sup>

Por ser o *delito contable* um delito de mera atividade, independe da produção ou não de um prejuízo para a Fazenda Pública.<sup>305</sup>

Repise-se que a exclusão da responsabilidade penal cuidada no artigo 305.4 é extensiva ao *delito contable*.<sup>306</sup>

E o terceiro delito, *el fraude de subvenciones* está previsto no artigo 308:

1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones Públicas de más de 10.000.000 de pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la misma.
2. Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones Públicas cuyo importe supere las 10.000.000 de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

<sup>303</sup> "(...). Se trata del supuesto que puede darse con cierta frecuencia de llevanza de una contabilidad «oficial», para exhibirla ante la Hacienda pública, en la que se omiten o falsean datos, y outra «real» o contabilidad B, que, como es natural, no se muestra a la Hacienda. In: PEREZ ROYO, Fernando. Op. cit., p. 291.

<sup>304</sup> QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda. Op. cit., 226-227.

<sup>305</sup> QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda. Op. cit., 225. Para González e Lejeune, Op. cit., 378, não é delito de resultado.

<sup>306</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 201.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante de la Administración Autonómica o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, él mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

A ação típica pode ser desmembrada em:

- a) La obtención de una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que hubiesen impedido.
- b) El desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de la Administración incumpliendo las condiciones establecidas al alterar sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.<sup>307</sup>

<sup>307</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 201. A subvenção é definida desta forma: "(...). En nuestra opinión, por subvención hay que entender todo acto de disposición por el cual las Administraciones públicas realizan una atribución patrimonial, normalmente la entrega de una cantidad de dinero, a fondo perdido, si bien con finalidad

Por igual, há limite quantitativo para a configuração desse crime: mais de 10.000.000 de pesetas e quando se tratar de União Européia, o equivalente a 8.300.000 pesetas.

E como previsto nos delitos anteriores, a *fraude de subvenciones* tem previsão de exclusão da responsabilidade penal, no artigo 308.4. Com a particularidade de que na *fraude de subvenciones* exige-se que se *reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales y que o reintegro se produzca antes de que se notifique la iniciación de actuaciones de inspección o control o de que el Ministerio Público denuncie*.<sup>308</sup>

### 3.1.3 Portugal

Consoante visto anteriormente, os crimes fiscais na Argentina são regidos pela Lei nº 24.769/97 e, na Espanha, pelo Código Penal Espanhol. Aqui, em Portugal, os delitos fiscais constam no RJIFNA.

O RJIFNA, ou Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, foi aprovado pelo Decreto-lei 20-A/90, de 15 de janeiro, sendo alterado pelo Decreto-lei 394/93, de 15 de janeiro, e rege o sistema português no que pertine aos crimes fiscais.

No dizer de **Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade**:

(...) – passou a ordem jurídica portuguesa a dispor de uma disciplina normativa tendencialmente global dos atentados mais significativos contra os valores ou interesses

de desarrollar o fomentar una determinada actividad". In: LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p.202.

<sup>308</sup> LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Op. cit., p. 206.

encabeçados pelo Fisco e punidos já como crimes, já como contra-ordenações.<sup>309</sup>

Contudo, os denominados crimes fiscais não aduaneiros insertos no RJIFNA são, respectivamente: a *fraude* fiscal (art.º 23.º), o abuso de confiança fiscal (art.º 24.º), a frustração de créditos fiscais (art.º 25.º) e a *violação de segredo fiscal* (art.º 27.º).<sup>310</sup>

No art. 23.º do RIJFNA consta a conceituação da tipificação da *fraude* fiscal:

#### Artigo 23.º

##### (Fraude Fiscal)

1. Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

2. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração fiscal;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

3. Para efeitos de número anterior considera-se que tem lugar a ocultação ou alteração de factos e valores quando se verifique qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) A vantagem patrimonial ilegítima pretendida for superior a 1.000 contos para as pessoas singulares e 2.000 contos para as

<sup>309</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa. O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções). **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 13, jan./mar. 1996, p. 54.

<sup>310</sup> GOMES, Nuno de Sá. A criminalização das infracções tributárias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 1. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 308.

peçoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados;

b) O agente se tiver conluído com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos e fiscalização tributária;

c) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

d) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;

e) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal;

f) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros.

4. A pena aplicável à fraude fiscal é de prisão até três anos ou de multa não inferior ao valor da vantagem patrimonial pretendida, nem superior ao dobro, sem que esta possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido, salvo se, tratando-se de pessoas singulares, na ocultação ou alteração dos factos ou valores ou na simulação se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas c) a f) do número anterior, caso em que é exclusivamente aplicável a pena de prisão de um até cinco anos.

5. Se a vantagem patrimonial pretendida não for superior a 100.000\$, a pena será de multa até 60 dias.

Dentre as características essenciais da fraude fiscal destacam-se as seguintes: as condutas são omissivas ou comissivas; não configuram crimes de resultado; a vantagem obtida deve ser superior a 1.000 contos para as pessoas singulares e a 2.000 contos para as pessoas *coletivas*; e, exige-se o dolo específico.

Destaque-se que as condutas fraudulentas podem ser tanto comissivas, quanto omissivas. A ocultação ou a alteração de *factos* ou valores, para os efeitos do n.º 2, mediante circunstâncias comissivas das alíneas *a* a *f*, são meramente exemplificativas, posto que existem outras hipóteses de fraude por simulação,

omissão e até comissão.<sup>311</sup>

Ainda, destaque-se porque é um crime de perigo e não de resultado:

(...) No entanto, deve-se salientar, que o perigo de dano para a Fazenda Nacional, só existe desde que a correspondente vantagem patrimonial fiscal pretendida pelo agente, seja fiscalmente indevida, isto é, seja fiscalmente ilícita, daqui resultando que só haverá ocultação ou alteração de factos ou valores fiscais criminalizados, se estes estiverem sujeito a tributação, pois a ocultação de riqueza fiscalmente legítima, decorrente do direito à poupança fiscal, mediante negócios fiscalmente menos onerosos ou manipulações contabilísticas lícitas, nos termos expostos, não é, obviamente, punida.<sup>312</sup>

Como elemento subjetivo do injusto penal se exige o dolo específico:

(...) que visa a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.<sup>313</sup>

A segunda parte do n° 4, do art. 23.º, estabelece as circunstâncias agravantes, aplicáveis às pessoas físicas, na hipótese de incidência de mais de uma circunstância das alíneas c a f, do n° 3. A pena, nesses casos, pode ser de prisão, até cinco anos.<sup>314</sup>

Ocorre que há uma flagrante contradição entre o n° 3 e o n° 5, do mesmo artigo 23.º Na letra do n° 3, fala-se “A vantagem patrimonial ilegítima pretendida for superior a 1.000 contos para as pessoas singulares e 2.000 contos para as pessoas

<sup>311</sup> GOMES, Nuno de Sá. **Evasão Fiscal**: Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 236-237.

<sup>312</sup> GOMES, Nuno de Sá. **Op. cit.**, p. 238. Isto porque se pune como fraude fiscal inclusive os atos preparatórios, como por exemplo, a falsificação ou o uso de documentos fiscais falsos, antes da consumação do prejuízo para a Fazenda Nacional. **Op. cit.**, p. 237.

<sup>313</sup> GOMES, Nuno de Sá. **Op. cit.**, p. 236.

<sup>314</sup> GOMES, Nuno de Sá. **Op. cit.**, p. 238.

colectivas ou entes fiscalmente equiparados”, enquanto, pelo n° 5, “Se a vantagem patrimonial pretendida não for superior a 100.000\$, a pena será de multa até 60 dias”.<sup>315</sup>

Dita contradição, por **Nuno de Sá Gomes**, resolve-se pela preponderância da alínea a, do n° 3, do artigo 23:

(...) Portanto, se só há ocultação ou alteração relevantes para efeitos de fraude fiscal, nos termos da alínea a) do n° 3, a partir dos valores aí previstos, o n° 5 do art. 23.º, está em contradição lógica insanável com esta alínea a) pelo que cumpre optar pela respectiva interpretação abrogante, tudo se passando como se este n° 5 não existisse, e interpretando-se a alínea a) do n° 3 como estabelecendo uma condição de punibilidade quantitativa do prejuízo fiscal mínimo relevante, para efeitos de fraude fiscal. Quer dizer: até 1.000 contos de prejuízo fiscal para as pessoas singulares e 2.000 contos para as pessoas colectivas, não há crime de fraude fiscal mas mera contraordenação fiscal.<sup>316</sup>

O seguinte artigo 24.º, do RIJFNA, pertine à disciplina e tipificação do crime de *abuso de confiança fiscal*:

#### Artigo 24.º

##### (Abuso de confiança fiscal)

1. Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2. Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta

<sup>315</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 239. Também, p. 239, “(...)”, pelo que abaixo destes valores não há fraude fiscal. E esta solução está de acordo com o direito penal fiscal comparado, v.g. com os direitos espanhol, francês e alemão que estabelecem condições quantitativas mínimas da punibilidade da fraude fiscal. E compreende-se: é que não faria sentido punir com pena até três anos e, eventualmente, até 5 anos de prisão, desde que verificadas as referidas circunstâncias agravantes, nos casos em que se verificou a ocultação de pequeníssimos valores, com mínimos prejuízos para a Fazenda Nacional”.

<sup>316</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 240.

daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3. É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4. Se, no caso previsto nos números anteriores a entrega não efectuada for inferior a 250.000\$00, o agente será punido com multa até 120 dias.

5. Se nos casos previstos nos números anteriores a entrega não efectuada for superior a 5.000.000\$, o crime será punido com prisão de um até cinco anos.

6. Para instauração do procedimento criminal pelos factos previstos nos números anteriores é necessário que tenham decorridos 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação”.

Desde já, sublinha-se que o abuso de confiança fiscal só se consuma com a apropriação total ou parcial da prestação tributária retida, não sendo suficiente a não-entrega de dita prestação após o decurso do prazo legal.<sup>317</sup>

A par, “(...) A não entrega, total ou parcial pelo período até 90 dias, da prestação retida ou deduzida, constitui a contra-ordenação fiscal do art. 29 do RJIFNA”.<sup>318</sup>

Na espécie, o tipo subjetivo em comento é o dolo, porque o sujeito ativo “(...) utiliza dolosa e indevidamente a prestação tributária retida ou recebida de terceiros e que lhe não pertence”.<sup>319</sup>

De outra banda, a ausência de entrega, sem necessidade de ulterior apropriação, de prestações da Seguridade Social e retidas na fonte, é a figura autónoma, constante do artigo 27.º B do RJIFNA.<sup>320</sup>

<sup>317</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 264.

<sup>318</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 266.

<sup>319</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 265.

<sup>320</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 265.



No tocante ao n° 4, do artigo 24.º se tem uma circunstância atenuante. Dita estabelece que “(...) a entrega não efectuada for inferior a 250.000\$00, o agente será punido com multa até 120 dias”.<sup>321</sup>

Contempla o n° 5, do mesmo artigo, uma circunstância agravante em que “(...) a entrega não efectuada for superior a 5.000.000\$, o crime será punido com prisão de um até cinco anos”. A criminalização, assim, condiciona-se por “limites quantitativos mínimos e máximos”.<sup>322</sup>

A diferença que se estabelece entre a fraude fiscal e o abuso de confiança fiscal é que a fraude se consuma independentemente da produção de resultado lesivo. A ocorrência de resultado, tão-somente, teria o condão de agravar a pena.<sup>323</sup> E o abuso de confiança fiscal exige a produção efetiva de um dano patrimonial.<sup>324</sup>

O art. 25.º, à sua vez, pertine ao crime de *frustração de créditos fiscais*:

#### Artigo 25.º

##### (Frustração de créditos fiscais)

1. Quem, sabendo que tem de pagar imposto já liquidado ou em processo de liquidação, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito de imposto será punido com prisão até dois anos ou multa até 240 dias, tratando-se de pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado.

2. Quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o imposto já está liquidado ou em processo de liquidação,

<sup>321</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 265.

<sup>322</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 265.

<sup>323</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa. Op. cit., p.73.

<sup>324</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa. Op. cit., p.76. “(...) o resultado lesivo relevante para efeitos de direito penal fiscal pode assumir várias formas: pode traduzir-se no não-pagamento puro e simples de um imposto devido; pode resultar na liquidação e pagamento de um imposto em montante inferior ao legalmente previsto; pode consistir na obtenção de um benefício fiscal à margem da lei; pode ser a obtenção de um reembolso sem suporte legal. Como facilmente se intui, qualquer destes resultados configura a igual título, tanto um enriquecimento indevido como, reflexamente, um prejuízo infligido ao Estado-fisco”. In: DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa. Op. cit., p.77.

será punido com prisão até um ano ou multa até 120 dias, tratando-se de pessoa singular, ou 360 dias, tratando-se de pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado.

Uma peculiaridade inerente ao tipo é que crime de frustração de créditos fiscais requer dolo específico, mais precisamente, a intenção de frustrar, total ou parcialmente, o crédito do imposto. “(...). Sendo assim, segundo parece, **o crime só se consuma, depois de provada, em execução fiscal, a impossibilidade de o credor tributário cobrar o crédito fiscal, por insolvência do devedor. Até lá não se pode dizer frustrada a cobrança de crédito fiscal**”.<sup>325</sup>

Finalmente, o artigo 27º do RJFNA prevê o crime de *violação de segredo fiscal*:

#### Artigo 27.º

##### (Violação de segredo fiscal)

1. O dever de sigilo sobre a situação tributária dos contribuintes é inviolável, determinando a lei os casos em que a divulgação de segredo fiscal é legítima.

2. Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do segredo fiscal de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas será punido, se a revelação ou o aproveitamento puderem causar prejuízo ao Estado ou a terceiros, com prisão até um ano ou multa até 240 dias.

3. O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar um prejuízo do interesse público ou de terceiros será punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

É um crime especial de perigo pertinente aos prejuízos oriundos da

<sup>325</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 268.

divulgação da situação tributária do sujeito passivo tributário.<sup>326</sup>

O artigo 519-A, nº 1, do Código de Processo Civil regulamenta tal conteúdo, na seara do processo civil:

Ora, o novo artigo 519-A nº 1 do C.P.C. dispõe que “a simples confidencialidade de dados que se encontrem na disponibilidade de serviços administrativos, em suporte manual ou informático, e que se refiram à identificação, à residência, à profissão e entidade empregadora ou que permitam o apuramento da situação patrimonial de alguma das partes em causa pendente, não obsta a que o juiz da causa oficiosamente ou a requerimento de alguma das partes, possa, em despacho fundamentado, determinar a prestação de informações ao Tribunal, quando as considere essenciais ao regular andamento do processo ou à justa composição do litígio (nº 1), sendo certo que “as informações obtidas nos termos do número anterior serão estritamente utilizadas na medida indispensável à realização dos fins que determinaram a sua requisição, não podendo ser injustificadamente divulgadas nem constituir objecto de ficheiro e informações nominativas (nº 2).<sup>327</sup>

### 3.1.4 Síntese Conclusiva

A legislação tributária da **Argentina, Espanha e Portugal**, contempla como principais crimes fiscais, respectivamente: *evasión; defraudación tributaria e fraude fiscal*.

<sup>326</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 274.

<sup>327</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 274

O que aproxima esses delitos aos crimes contra a ordem tributária, previstos na legislação brasileira, é a exigência de condutas omissivas ou comissivas; a utilização de meios fraudulentos; a previsão de circunstâncias agravantes e o elemento doloso consistente na vontade e na consciência de não pagar ou de simplesmente pagar parcialmente o tributo.

Entretanto, o que diferencia os delitos tributários, no direito alienígena, do sistema tributário brasileiro, é que a legislação estrangeira exige a obtenção de uma vantagem patrimonial mínima para que a conduta ilícita seja considerada delito, enquanto no sistema pátrio, não há limite monetário expresso para a configuração dos crimes, basta a comprovação do elemento subjetivo do injusto típico ou do dolo.

Exemplificativamente, na **Argentina** se prevê a ***evasión simple***, “*siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 100.000 (cien mil pesos) por cada tributo y por cada ejercicio anual*”; na **Espanha**, a ***defraudación tributaria*** se caracteriza “*siempre que la cuantía de la cota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales inbebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas*”; e, em **Portugal**, ocorre a ***fraude fiscal***, quando “*a vantagem patrimonial ilegítima pretendida for superior a 1.000 contos para as pessoas singulares e 2.000 contos para as pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados*”.<sup>328</sup>

Decorre, daí, que a evasão abaixo desses valores comporta mera infração tributária ou administrativa. Retomando a legislação da **Espanha**: a criminalização da conduta se sujeita a limites quantitativos; o valor que exceder a 15.000.000 de

---

<sup>328</sup> Vicente Oscar Díaz corrobora esse entendimento: “Argentina, Portugal, entre otros son países donde el legislador criminaliza el hecho una vez que la ventaja patrimonial obtenida por el evasor fiscal supera la cifra determinada por la ley penal”. ‘In’ DIAZ, Vicente Oscar. Criminalización de Las Infracciones Tributarias. XIX

pesetas tipifica o delito fiscal de *defraudación tributaria*, ao passo que a quantia inferior a 15.000.000 de pesetas tipifica mera infração tributária. Portanto, a quantia mínima do prejuízo patrimonial considerado para tipificar o crime fiscal é 15.000.000 de pesetas.

Na hipótese específica de **Portugal**, a vantagem patrimonial ilegítima do sujeito passivo tributário, inferior a 1.000 contos para pessoas físicas, caracteriza a mera *contra-ordenação fiscal portuguesa*, e a vantagem superior a 1.000 contos tipifica a *fraude fiscal*.

As considerações postas autorizam concluir, pois, que, no **Brasil**, a Lei nº 8.137/90, mostra-se, pois, que, legislação tributária evoluída, na medida em que não estabelece valor mínimo algum, para tipificar o delito tributário.

De outra banda, o doutrinador português **Nuno de Sá Gomes**, defende outro aspecto relevante, juridicamente: "(...) a criação de filtros penais fiscais encarregando-se organismos independentes de decidir previamente, antes da instauração do processo penal se há ou não a suspeita de fraude, quando se discuta a própria sujeição a imposto, isto é, se há ocultação fiscal lícita ou ilícita".<sup>329</sup>

O procedimento preconizado, antes, pelo jurista português, é recomendável e perfeitamente plausível, posto que a fraude e o dolo é que caracterizam o crime. Sem consciência e vontade de praticar o ilícito penal tributário, mediante determinados artifícios fraudulentos, não há que se falar em crime e sim em ilícito tributário, apenas.

---

**Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 4. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 68.

<sup>329</sup> GOMES, Nuno de Sá. Op. cit., p. 238.

Todavia, a criação desses organismos independentes evitaria, de certa forma, demandas desnecessárias e onerosas no Poder Judiciário, já que a incursão da conduta no campo do crime enseja a garantia da tutela jurisdicional ampla, enquanto as infrações administrativas permanecem afetas à jurisdição das autoridades administrativas.

Em uma análise comparativa específica, com os artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, **Pedro Decomain** aproxima as condutas elencadas no artigo 1º, da lei brasileira à fraude fiscal portuguesa, descrita no art. 23.º do RJIFNA.<sup>330</sup>

Apenas repise-se o fato de que os delitos disciplinados no art. 1º da Lei nº 8.137/90 são tratados como crimes materiais e de resultado, ao passo que a *fraude fiscal portuguesa* é um delito que não exige resultado naturalístico.

O fato de a *fraude fiscal portuguesa* não exigir resultado se assemelha, neste aspecto, aos crimes do art. 2º da Lei nº 8.137/90, que são delitos formais ou de mera atividade.

E mais, **Decomain** assemelha a conduta do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 ao *abuso de confiança fiscal*, constante no artigo 24.º da lei penal portuguesa.<sup>331</sup>

Contudo, ressalve-se que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 constitui crime formal, e o *abuso de confiança fiscal* exige o *resultado lesivo* relevante para efeitos de direito penal fiscal português.

No pertinente aos crimes previdenciários, **José Paulo Baltazar Júnior** refere a previsão do delito de *apropiación indebida de recursos de la seguridad*

---

<sup>330</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3 ed. Revista, atualizada e ampliada. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 43.

<sup>331</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 83.

*social*, no artigo 9º, da Lei Penal Argentina.<sup>332</sup>

A diferença é que, na legislação **Argentina**, o tipo penal é impropriamente denominado de apropriação indébita e há um limite mínimo de valor integrante do próprio tipo, isto é, que a soma ultrapasse a soma de cinco mil pesos por cada período. Tal limite quantitativo inexistente no **Brasil**.<sup>333</sup>

Na **Espanha**, refere **Baltazar Júnior**, há similitude da figura previdenciária brasileira com o artigo 307, do Código Penal, que respeita a contribuições previdenciárias,<sup>334</sup> e em **Portugal**, aproxima-se o crime previdenciário do *abuso de confiança fiscal*, contido no artigo 24º do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de janeiro, hoje, na letra do Decreto-Lei nº 394, de 24 de novembro.<sup>335</sup>

O que importa em dizer que, atualmente, os crimes previdenciários, no Brasil, estão previstos no Código Penal: a apropriação indébita previdenciária no artigo 168-A e a sonegação de contribuições previdenciárias no artigo 337-A.

A semelhança destes delitos dos artigos 168-A e 337-A com o *abuso de confiança fiscal* português advém da circunstância de ambas as legislações exigirem o resultado material.

Demais, impõe-se concluir que as figuras jurídico-tributárias constantes nas legislações argentina, espanhola e portuguesa guardam similitude com os crimes contra a ordem tributária elencados nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Impende destacar, assim, a impropriedade de ordem legislativa,

---

<sup>332</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **O Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Sociais Arrecadadas: Lei nº 8.212/91, art. 95, d.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2000, p. 70.

<sup>333</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 71.

<sup>334</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 71-74.

<sup>335</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 75.

qualificando como de penal a natureza jurídica das condutas infratoras dos ordenamentos previdenciários. A efetiva natureza jurídica de tal matéria é de índole tributária. A rotulação legal equivocada do legislador não tem o condão de transmutar a efetiva natureza jurídica dos fatos disciplinados, na ordem jurídica.

Desta feita, passar-se-á a uma análise acurada da legislação brasileira, ressaltando-se os principais aspectos dos artigos 1º e 2º, e, em especial, de cada uma de suas condutas criminalizadas.

### 3.2 NO BRASIL - LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990

#### 3.2.1 Introdução

Restou sublinhado que os crimes tributários estão afetos ao Direito Penal Tributário e à inafastabilidade do controle jurisdicional.

Os prefalados ilícitos são regidos pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária e econômica e contra as relações de consumo.

À sua vez, a Lei nº 8.137/90 configura lei nacional, dirigida aos três entes estatais.

Assim, também, o Código Tributário Nacional importa lei nacional que contempla as normas gerais de Direito Tributário, dirigidas ao legislador tributante da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>336</sup>

---

<sup>336</sup> MONTEIRO, Samuel. *Crimes fiscais e abuso de autoridade*. 2. ed. São Paulo: Hemus, 1994, p. 149.



No entanto, a finalidade da Lei 8137/90 está voltada ao pagamento integral da dívida tributária, posto que o bem jurídico tutelado pelo crime fiscal é o patrimônio; há, pois, o interesse patrimonial do Estado, e a criminalização por dívida de natureza tributária ocorre através de tipos penais fiscais, inseridos na própria Lei nº 8.137/90.<sup>337</sup>

A presente análise cinge-se aos crimes praticados pelos particulares, descritos nos artigos 1º e 2º, da prefalada lei: “A Lei nº 8.137/90 descreve, em seus artigos 1º e 2º, dez condutas que, quando praticadas e disto há supressão ou redução ilegal de tributo ou contribuição e qualquer acessório, recebe o foco de incidência de toda a legislação penal e processual penal, porque, como visto, a referida Lei não regula suficientemente todos os aspectos penais que gravitam em torno da matéria”.<sup>338</sup>

Impende, porém, esclarecer um aspecto muito importante. O art. 1º exige a supressão ou redução do tributo como crime material, ao passo que o art. 2º, como crime meramente formal, independe da ocorrência do resultado.

À prática dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º utiliza notas fiscais e documentos fiscais falsos ou adulteração da contabilidade.

É importante ressaltar, por igual, que o dolo é o elemento nuclear dos crimes tributários: “(...) São necessárias, portanto, a consciência e vontade de realizar alguma das condutas previstas nos arts. 1º a 3º da lei, para que a ação típica seja punível”.<sup>339</sup>

---

<sup>337</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 19-27.

<sup>338</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 118.

<sup>339</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 118. O elemento subjetivo é o dolo. In: MACHADO, Luis Alberto. Dos crimes contra a ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, nº 34, out./dez. 1985, p. 264.

Segundo entende **Samuel Monteiro**, os tipos penais constantes da Lei nº 8.137/90 exigem o dolo específico ou *animus habendi rem sibi*, como elemento subjetivo.<sup>340</sup>

O dolo específico consiste na vontade livre e consciente de praticar (ou realizar) os verbos nucleares do tipo: supressão ou redução de tributos ou contribuição social e qualquer acessório (artigo 1º, *caput*).<sup>341</sup>

Na mesma linha de pensamento, obtempera **Luis Alberto Ferracini**:

O elemento subjetivo comum é o dolo específico, consignado na exigência de uma particular intenção, que constitui um elemento subjetivo do injusto, existente em cada um dos tipos. Essas especiais intenções, que convertem as figuras enumeradas em tipos anormais, estão indicadas da seguinte maneira:

I - com a intenção de eximir-se;

II – com a intenção de exonerar-se;

III – com o propósito de;

IV - com o objetivo de, e

V - para si ou para o contribuinte.<sup>342</sup>

Convém salientar que existem divergências doutrinárias à consideração do dolo como genérico ou do dolo como específico, dependendo do dispositivo legal e da conduta a que se refere. As ponderações pertinentes serão lançadas posteriormente.

Desta feita, far-se-á um estudo comparativo dos artigos 1º e 2º, da lei ora em análise, destacando-se cada conduta, separadamente, e estabelecendo-se as

<sup>340</sup> Porém, predito dolo pode ser elidido por justa causa eficiente relevante. Dentre as justas causas elisivas elenca as graves dificuldades financeiras da empresa, inclusive decorrentes de políticas econômicas e fiscais. In: MONTEIRO, Samuel, Op. cit., p. 613-614.

<sup>341</sup> FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. nº 5, São Paulo: RT, jan./mar. 1994, p.70-76.

<sup>342</sup> FERRACINI, Luis Alberto. **Crime de sonegação fiscal**: teoria, prática, legislação e jurisprudência. Campinas: Agá Juris, 2000, p. 59-60.

diferenças relevantes.

### 3.2.2 Artigo 1º

#### 3.2.2.1 Artigo 1º, 'caput'

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

O art. 1º, 'caput', faz constar como crime contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social e acessórios, através das condutas elencadas nos incisos I a V.

**Samuel Monteiro** agrega, a essa idéia inicial, outros elementos elucidadores: a supressão (total) ou a redução (parcial) do tributo ou da contribuição social devidos e seus consectários legais (multa punitiva ou moratória, juros e correção monetária) são praticados mediante as condutas omissivas ou comissivas, elencadas nos incisos I a V, do artigo 1º, da predita lei.<sup>343</sup>

Portanto, pode-se dizer que suprimir e reduzir são os verbos nucleares do tipo, na consideração de crime contra a ordem tributária.<sup>344</sup>

Adiante-se a isso, a consideração de que o agente deve praticar cada uma das condutas, elencadas nos incisos em tela, aliada à vontade de suprimir ou de reduzir tributo.<sup>345</sup>

<sup>343</sup> MONTEIRO, Samuel Op. cit., p. 149-150.

<sup>344</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 3 ed. Revista, atualizada e ampliada. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 44.

<sup>345</sup> LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 69. Na mesma linha de entendimento, Roberto dos Santos Ferreira: fundamental que as condutas descritas nos incisos do artigo 1º, objetivem à supressão ou redução de tributo, ou contribuição social e

A definição de suprimir não se confunde com a de reduzir tributo, até porque não existem palavras inúteis na lei.

Na conceituação de **Andreas Eisele**, a “Supressão é a evasão total, consistente no não-pagamento do que é devido, ou seja, a ocultação do tributo mediante a conduta omissiva de não prestar o que deve ser pago”.<sup>346</sup>

A redução, por sua vez, “(...) é a supressão parcial, ou a diminuição do valor a pagar. É o pagamento não-integral”.<sup>347</sup>

E, na pena de **Lídia Ribas**:

O núcleo dos crimes previstos no art. 1º da referida lei está nos verbos suprimir ou reduzir. Suprimir indica a manifestação de intenção ou ação do agente em não pagar qualquer importância referente a tributo, contribuição social ou acessório, assim também em relação à redução das mesmas obrigações.<sup>348</sup>

Pondera a autora que “(...) A utilização do vocábulo *supressão* é imprópria e poderá trazer interpretação dúbia”.<sup>349</sup>

À verdade, “(...) Suprimir tributo significa aqui deixar inteiramente de pagar o montante devido a tal título. Reduzir tributo quer dizer pagar importância menor do que a efetivamente devida”.<sup>350</sup>

Por isso, devem ser objeto de análise, aqui, as ponderações de **Heloísa Estellita Salomão** quanto ao termo “tributo”.

Para essa autora, o artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, apresenta um equívoco.

---

qualquer acessório. In: FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 46.

<sup>346</sup> EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116.

<sup>347</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 117.

<sup>348</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 77.

<sup>349</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 119.

<sup>350</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 44. **Paulo José da Costa Júnior** estabelece a distinção: “Suprimir, como se vê, é uma conduta mais abrangente. Compreende a eliminação total do tributo, enquanto a redução

Não se pode entender a acepção de “tributo”, no sentido técnico do artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

Nesse caso, “(...) o termo “tributo” só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de “quantia exigida a título de tributo”. Essa quantia, sim, pode ser suprimida ou reduzida pelo inadimplemento de obrigações acessórias a cargo do contribuinte, nas hipóteses em que participa do lançamento tributário”.<sup>351</sup>

Isso porque, pelo princípio da legalidade, com fulcro no artigo 97, incisos I, II e VI, do Código Tributário Nacional, a supressão ou redução de tributo só pode ocorrer mediante lei.<sup>352</sup>

Em **Heloísa Estellita Salomão** e **Alécio Adão Lovatto**, a expressão “qualquer acessório”, do art. 1º, ‘caput’, da Lei nº 8.137/90, abrange, tão-somente, os juros e a correção monetária.<sup>353</sup>

No que tange à consumação, nos tipos penais tributários ela ocorre no instante em que se vencer o prazo para recolhimento do tributo e este for suprimido ou recolhido a menor, com exceção da conduta infratora do parágrafo único.<sup>354</sup>

Frente à classificação em crimes materiais ou formais, os crimes constantes do art. 1º, segundo **Pedro Roberto Decomain**, são crimes materiais ou de resultado, em que tem que ocorrer a efetiva supressão ou redução de tributos e o efetivo prejuízo ao Fisco.<sup>355</sup>

---

equivale à supressão parcial da taxa”. In: COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 114.

<sup>351</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

<sup>352</sup> PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 19.

<sup>353</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. Op. cit., p. 209 e LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 84.

<sup>354</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 46.

<sup>355</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 44-45. **Walter Coelho** (Op. cit., 90) bem esclarece o que sejam crimes materiais ou formais: “*Crimes materiais* são aqueles que, para sua configuração objetiva, exigem, além da conduta, *um resultado naturalístico, destacado da própria ação e dela dependente*, resultado esse que está

À configuração de crime material, **Heloísa Estellita Salomão** tem que o art. 1º exige lesão ao bem jurídico<sup>356</sup>.

A seu turno, **Lídia Ribas** tem ditos crimes materiais e **Alécio Adão Lovatto** sustenta que se trata de crimes de resultado.<sup>357</sup>

Já, **Andreas Eisele**, **José Alves Paulino**, **Paulo José da Costa Júnior**, e **Zelmo Denari** classificam tais como crimes materiais e que, ainda, se faz necessária a ocorrência de resultado.<sup>358</sup>

No que pertine à classificação em crimes de dano ou de perigo<sup>359</sup>, a grande parte dos doutrinadores pátrios, dentre eles **Celso Ribeiro Bastos**, **Francisco de Assis Alves**, **Vittorio Cassone**, **José Maurício Conti**, **Eduardo Alcântara Del-Campo**, **Hugo de Brito Machado**, **Plínio Marafon** e **Maria Helena Tinoco Soares**, sustenta que os crimes previstos no art. 1º são crimes de dano, posto que só se consumam com a efetiva lesão do bem jurídico, que exige a supressão ou redução de tributo.<sup>360</sup>

Denota-se que o elemento subjetivo da conduta é o dolo genérico de suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social, na esteira da doutrina:

---

inserido na descrição típica da conduta punível". "Quanto aos *concursos formais*, podem ser definidos como sendo aqueles que se caracterizam com a *simples atividade ou comportamento do agente*, independente de eventuais efeitos ou conseqüências de ordem naturalística no mundo exterior, isto é, externos à própria ação".

<sup>356</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 209.

<sup>357</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 77 e LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 74.

<sup>358</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 116; PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 27-30; e, COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 115

<sup>359</sup> "Crime de dano, pois, é aquele que somente se consubstancia com a ocorrência de lesão a um bem ou interesse jurídico que, por sua importância, mereceu o reforço da tutela penal" e o "Crime de perigo é aquele que, sem destruir ou diminuir o bem-interesse penalmente protegido, representa, todavia, uma ponderável ameaça ou turbação à existência ou segurança de ditos bens ou interesses, com relevante probabilidade de dano". In: Walter Coelho, Op. cit., p. 95 e 99.

<sup>360</sup> Na obra de **Ives Gandra da Silva Martins** (Coord.), **Crimes contra a ordem tributária**. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998: BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 87; CASSONE, Vittorio. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 333-334; CONTI, José Maurício, DEL-CAMPO, Eduardo Alcântara. **Crimes contra a ordem**

O elemento subjetivo da conduta indicada no *caput* do dispositivo é o dolo genérico, cujo fim é o de suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social, sem qualquer outro motivo ou finalidade, pouco importando em que vai ser utilizado o produto do crime (como é o exemplo do direcionamento da receita para o pagamento de empregados ou de outras dívidas do contribuinte, o que é assunto afeto ao exaurimento e não à consumação do delito, e onde o elemento subjetivo não modifica o conteúdo da conduta, mas pertence à análise dos motivos determinantes, aspecto antecedente à própria conduta) ou a intenção do agente em obter outro resultado que não a economia de seu valor.<sup>361</sup>

Interessante repisar que, no artigo 1º, a conduta deve objetivar a supressão ou a redução de tributo, por serem crimes materiais, enquanto, no artigo 2º, as condutas não se agregam a suprimir ou reduzir tributo, pois são crimes formais.<sup>362</sup>

### 3.2.2.2 Síntese Conclusiva

Assim, algumas considerações devem ser feitas quanto aos crimes contra a ordem tributária constantes do 'caput', do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90.

Na verdade, têm-se os verbos suprimir e reduzir como os verbos nucleares do tipo penal previsto no artigo 1º.

---

tributária, p. 383; MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 119; MARAFON, Plínio, SOARES, Maria Helena Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 175.

<sup>361</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 121. É consabido que o elemento subjetivo do injusto típico, "O dolo dos crimes previstos no artigo 1º encontra-se no tipo, na ação prevista pelos dois verbos nucleares: *reduzir* ou *suprimir tributo*, ou contribuição social e qualquer acessório. Se inexistir a vontade de *reduzir* ou *suprimir tributo*, ou *contribuição social* e *qualquer acessório*, inexistirá o delito do artigo 1º". In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 68. "(...). Noutras palavras, o agente quer e age para reduzir ou suprimir o tributo". In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 70.

<sup>362</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 67.

Há um grau de dependência dos incisos em relação ao 'caput'. Ou seja, as condutas comissivas ou omissivas, descritas nos cinco incisos do predito artigo, devem sempre objetivar ou a supressão ou a redução tributárias.

Melhor esclarecendo: suprimir envolve a idéia de se eximir totalmente do pagamento do tributo devido, de nada pagar. A seu turno, reduzir o tributo implica diminuir o tributo a ser pago, recolhendo-o a menor.

O sujeito ativo do crime tributário ou o sujeito passivo de direito tributário é o contribuinte que, mediante fraude, omissão ou fornecimento de informações ao fisco, obteve a supressão ou redução de tributo.

E o sujeito passivo do crime tributário ou o sujeito ativo de direito tributário é a Fazenda Pública, impondo-lhe a produção de resultado ou efetiva lesão ao erário público.

Demais, o dolo é o elemento subjetivo e essencial para a configuração dos tipos penais tributários, pois sem consciência e vontade, permanece-se no campo da atipicidade. Considerando-se, sempre, que tanto no direito tributário, quanto no direito penal, vige o princípio da tipicidade fechada.

#### 3.2.2.3 Artigo 1º, inciso I

I – omitir informação, ou prestar informação falsa às autoridades fazendárias.

A tipificação, aqui, ocorre por conduta omissiva, pelo fato de o sujeito passivo tributário deixar de prestar as informações às autoridades fiscais, ou ainda pelo fato de prestar declaração não verdadeira ou adulterada ao Fisco, com o intuito



de suprimir ou de reduzir tributo.<sup>363</sup>

Esclarecendo os verbos constantes do inciso *sub examinen*, omitir assume o significado de ocultar a informação que enseja o dever de pagar o tributo. Prestar declaração falsa, ao contrário de omitir, é prestar informação que não corresponda à verdade, inserindo um elemento que possa ensejar o não-pagamento ou o pagamento reduzido de tributo.<sup>364</sup>

Consoante leciona **Samuel Monteiro**:

A informação omitida deverá dizer respeito a aspecto contábil, fiscal, econômico ou financeiro, de interesse da autoridade administrativo-fiscal ou previdenciária, enfeixada no campo da lei tributária sob a administração ou fiscalização da autoridade.<sup>365</sup>

Observe-se que, na conduta omissiva, o dever de informação deve decorrer de lei, assim como a informação omitida deve estar relacionada com a constituição da obrigação tributária e, ainda, ser relevante e suficiente à supressão ou redução de tributos. Ou seja, o sujeito passivo tributário não presta a informação decorrente de previsão legal.<sup>366</sup>

De certa forma, o inciso I, do art. 1º, assemelha-se à falsidade ideológica:

<sup>363</sup> “Exemplo de tal situação se verifica quando um comerciante, ou industrial, dolosamente, declara-se microempresário sem o ser e recolhe tributos com o desconto respectivo ou se beneficia de isenção e reduz ou suprime o tributo indevidamente, mediante a prestação de informação falsa, sendo praticado o mesmo delito se o contribuinte omite parcela do faturamento anual para manter seu estabelecimento enquadrado em tal situação (microempresa)”. EISELE, Andreas. Op. cit., 128. **Rui Stoco** preleciona que “Entretanto, para que se configure o tipo penal do inciso I, do art. 1º, faz-se necessário que, por conduta omissiva (omissão) de informações ou conduta comissiva (ação) de prestar declaração falsa às autoridades fiscais, tenha-se se obtido como resultado, a supressão ou redução de tributo”. In: STOCO, Rui. Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, n. 675, São Paulo: p. 335-353, jan. 1992, p. 341. Para **Costa Júnior** é imprescindível que a omissão e a informação falsa objetivem a redução ou supressão de tributo. In: COSTA JÚNIOR, Paulo; Op. cit., p. 120. O primordial é o intuito de não pagar ou pagar a menor o tributo, segundo **José Paulino**. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 34.E, **Alécio Lovatto** “Requer conduta omissiva (omitir informação) ou comissiva (prestar declaração falsa). com o intuito de reduzir ou suprimir tributo. O verbo nuclear do tipo está no *caput*. Exemplo: Declaração anual do imposto de renda, quando falsa. In: LOVATTO, Alécio. Op. cit., p. 84-86.

<sup>364</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 118.

<sup>365</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 155-156.

<sup>366</sup> SILVA, Juary C **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 188-189.

23. O tipo objetivo ora sob comento prevê duas modalidades de falsidade ideológica: a) omitir informação (conduta omissiva); b) prestar declaração falsa (comissiva). Na forma omissiva, o autor, violando um dever jurídico, silencia, não menciona informação que por lei devia prestar. Na comissiva, ao contrário, o agente presta informação, mas faz declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita. Em ambas as hipóteses, é indispensável que a falsidade seja capaz de enganar e tenha por objeto fato relevante do ponto de vista tributário e, ainda, enseje a supressão ou redução do tributo, contribuição social e qualquer acessório.<sup>367</sup>

Também, no entendimento de **Samuel Monteiro**, a omissão ou a prestação falsa, total ou parcial, de informações, às autoridades administrativas, fiscais ou previdenciárias, implica falsidade ideológica.<sup>368</sup>

**Edmar Oliveira Andrade Filho** sublinha, por igual, que o meio para obtenção do resultado, supressão ou redução do tributo, é a falsidade. A tanto, exige como elemento subjetivo, o dolo específico:

Somente é relevante, para fins de aplicação do dispositivo legal citado, que a informação omitida o seja dolosamente, ou a declaração falsa diga respeito a matéria ou fato idôneo para dar surgimento da obrigação tributária, e que o estabelecimento da relação jurídica respectiva seja frustando, os seus efeitos econômicos diminuídos.

O que se pune é a ação ou omissão de informações ou prestação de informação falsa que tenham o poder de causar prejuízo ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, por vontade do agente.<sup>369</sup>

<sup>367</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 51-52. Para Juary, a conduta comissiva é a falsidade ideológica que consiste em prestar declaração não verdadeira ao Fisco. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 189.

<sup>368</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 155. **Rui Stoco** concorda que se constitui modalidade de falsidade ideológica. In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 341. Para **Edmar Oliveira Andrade Filho**, na omissão de informações ou prestação de informação falsa há semelhança com a falsidade ideológica do artigo 299 do Código Penal, "(...) a falsidade ideológica é o meio empregado para obtenção do resultado, a supressão ou redução de qualquer tributo, contribuição social e respectivos acessórios". In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 119.

<sup>369</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. Cit., 120.

Para **Paulo José da Costa Júnior** o elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico, que consiste na vontade livre e consciente de omitir informação ou de prestar declaração falsa.<sup>370</sup> Reconhece, porém, que, além do dolo genérico, há a necessidade do dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo.<sup>371</sup>

Aduz **Juary Silva**, por igual, que não é suficiente o dolo genérico. Há que se ter o dolo específico de burlar o Fisco.<sup>372</sup>

Demais disso, questão importante é saber se, no caso concreto, trata-se de crime material ou de crime formal.

**Costa Júnior** corrobora o entendimento dos doutrinadores que entendem pela materialidade do crime e esclarecem que:

Entretanto, para que se realize o crime tipificado no inciso I do art. 1º, que é crime de resultado, indispensável que, em razão da omissão ou da falsidade, haja efetiva supressão do tributo devido, ou sua redução. O artigo seguinte, ao revés, contenta-se com a declaração falsa ou com a omissão, desde que visem ao não-pagamento reduzido de tributo.<sup>373</sup>

De outra banda, **Samuel Monteiro** diz que se configura o crime formal no art. 1º, o que parece difícil de se sustentar.<sup>374</sup>

<sup>370</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 120.

<sup>371</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 120. **Rui Stoco** concorda que se constitui modalidade de falsidade ideológica. In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 341.

<sup>372</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 191. Para **Paulino** "Pois, O elemento subjetivo desse tipo é o dolo específico, cuja ação foi praticada "com o objetivo de" ou "com o propósito de" evidentemente não pagar ou pagar a menor tributo". In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 34.

<sup>373</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 116. Enfatiza **Pedro Roberto Decomain** esclarece que no art. 1º da Lei nº 8.137/90, tem-se os crimes materiais ou de resultado, pois "(....) a conduta típica essencial desses crimes consistirá ou na supressão ou na redução de um tributo, através de alguma das práticas nos cinco incisos do artigo". In: DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 44. Este também é o pensamento de **Lídia Ribas**: "Para a caracterização do crime, que é material ou de resultado, é preciso que o agente tenha atingido a supressão ou redução por meio das práticas previstas nos incisos acima transcritos". In: RIBAS, Lídia. Op. cit., p. 77

<sup>374</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 155.

Outrossim, existem diferenças substanciais entre as figuras penais tributárias desse art. 1º, inciso I e do art. 2º, inciso I.

Primeiro, para que se perfectibilize o tipo penal tributário do art. 1º, inciso I, é fundamental a efetiva supressão ou redução do tributo.

Inocorrendo essa efetiva supressão ou redução, embora com o emprego de qualquer fraude ao erário, ter-se-á, tão-somente, o delito do art. 2º, inciso I, consumado.

Melhor elucidando, “Caso aconteça fraude contra o fisco, não enquadrável em qualquer dos incisos do artigo 1º, estará desde logo também consumado o crime do artigo 2º, I, independentemente de qualquer prejuízo efetivo para o erário”.<sup>375</sup>

#### *3.2.2.4 Síntese Conclusiva*

Parece fundamental gizar que devem estar presentes todos os elementos configuradores do tipo penal.

O delito do artigo 1º, inciso I, ocorre mediante condutas de omissão (omitindo informação) ou de ação (prestando declaração falsa, na modalidade de falsidade ideológica), aliadas ao não-pagamento ou ao pagamento parcial de tributo, às autoridades fiscais.

Por isso, não há como se sustentar que o crime é formal, consoante preceitua **Samuel Monteiro**, destoando da maioria dos doutrinadores pátrios. Posto que está presente o resultado naturalístico, com a efetiva supressão ou redução tributárias.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, **Samuel Monteiro** alia-se a

**Paulo José da Costa Júnior e Juary Silva** que reafirmam a necessidade de dolo genérico (vontade livre e consciente de omitir informação ou de prestar declaração falsa), agregada ao dolo específico (vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo).

Demais, os aspectos delineados, antes, no inciso I, culminarão em melhor esclarecimento do inciso II, do art. 1º.

### 3.2.2.5 Artigo 1º, inciso II

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

A fraude por omissão ou omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal, visa à redução ou supressão de tributo.<sup>376</sup>

Impende ressaltar que o tipo objetivo é composto dos verbos nucleares suprimir ou reduzir acrescido das condutas inserir (comissiva) ou omitir (omissiva).<sup>377</sup>

(...) A primeira parte do tipo descreve conduta comissiva de quem insere elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Pune-se, assim, a conduta daquele que, voluntária e conscientemente, introduz em documento ou livro exigido pela lei fiscal, elementos - ligados ao fato gerador – que não correspondem à verdade ou diversos daqueles que deviam constar. Não quaisquer elementos, mas sim, aqueles inexatos que, além da capacidade de enganar a fiscalização, sejam capazes de ensejar a supressão ou redução de tributo, contribuição social ou de qualquer acessório. A segunda parte, a seu turno, prevê conduta

<sup>375</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., 52.

<sup>376</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 90.

<sup>377</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 200.

omissiva, consistente na omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.<sup>378</sup>

Ressalte-se que a fraude, omissão ou inserção tem que se referir a valor relevante a ser suprimido ou reduzido<sup>379</sup>, consistente em omitir, silenciar ou não mencionar fato tributável a que era obrigado.<sup>380</sup>

Na lição de **Paulo José da Costa Júnior**, “Fraudar é enganar, por meio do emprego de artifícios, ardis ou outros meios similares”.<sup>381</sup>

Quanto à inserção de elementos inexatos ou a omissão de operação de qualquer natureza, deve ser esclarecido que as mesmas devem ser feitas somente em documento ou livro exigido pela lei fiscal.<sup>382</sup>

Os livros obrigatórios serão instituídos e descritos na legislação de cada ente estatal: federal, estadual ou municipal. Excluem-se, assim, as omissões em livros auxiliares, de escrituração útil e não obrigatória, como o livro Razão e o Caixa.<sup>383</sup>

<sup>378</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 52-53.

<sup>379</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 121-122.

<sup>380</sup> PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 39. “No caso do inciso II está prevista a possibilidade de duas situações, uma de omissão de operações de qualquer natureza e outra comissiva de falsidade, onde o agente lança dados inexatos (diferentes da realidade)”. Repise-se. Aqui, há uma conduta de fraude à fiscalização, por ação ou omissão, desde que em documento ou livro que seja exigido como obrigatório, pela legislação fiscal ou tributária, visando à supressão ou à redução tributária. In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., 78. A fraude por ação, com a inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal, visa à redução ou supressão de tributo. In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 88-89.

<sup>381</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 120.

<sup>382</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 121. **Paulino** descreve como inserir, mediante fraude, elementos inexatos ou incorretos, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 37. **Decomain** também concorda que o crime exige a omissão de operações ou inserção de informação falsa, tão-somente, em livros exigidos pelas leis fiscais. In: DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 54.

<sup>383</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 121. E Decomain: Para isso, faz-se necessário recorrer à legislação própria de cada ente público, para saber quais os livros e documentos que são de escrituração obrigatória. In: DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 55.

No tocante ao inciso II, do art. 1º, para a maioria da seara doutrinária, é modalidade de falsidade ideológica, embora minoritariamente se sustente ser modalidade de falsidade material.<sup>384</sup>

Com relação à inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigidos pela legislação tributária, **Edmar Oliveira Andrade Filho** aduz que o meio utilizado é a falsidade, seja a ideológica ou a material:

Assim, somente estão abrangidas pelo tipo penal as condutas que acarretem a supressão ou redução de tributo ou contribuição social decorrente da inserção de elementos inexatos, quando concorre para esta inexatidão, ou omissão de operação de qualquer natureza em livro fiscal, o ato deliberado do agente, ou que tenha sido por ele engendrado, ou, nos casos em que a inexatidão tiver sido produzida por terceiros, sirva para beneficiar o agente ou a pessoa jurídica, nos casos em que esta é o sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>385</sup>

**Andreas Eisele** justifica a semelhança do inciso II, do art. 1º, com o crime de falsidade ideológica, por ser um fraudar no sentido de simular, distorcer ou ocultar fatos visando uma errônea concepção da realidade, mediante inserção de elementos inexatos (conduta comissiva) ou omissão de operações, por inexistência de registro do fato gerador material (conduta omissiva), em documentos ou livros exigidos pela legislação tributária.<sup>386</sup>

---

<sup>384</sup> Contrariamente aos demais juristas, **Alécio Adão Lovatto** sustenta que a nota calçada é conduta de falsidade material que se enquadra nesse inciso II, na inserção de elemento inexato: "A inserção do elemento inexato faz-se no próprio livro ou no documento fiscal. É o caso do erro sistemático na soma dos débitos para menos e dos créditos para mais referido anteriormente". In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 88-89.

<sup>385</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 121.

<sup>386</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 130-132.

E mais, exemplifica com a emissão de nota fiscal de venda subfaturada e, também, pela meia-nota ou *fifty/fifty*.<sup>387</sup>

A sua vez, **Rui Stoco, Samuel Monteiro e Juary Silva** situam no artigo 1º, inciso II, a modalidade de falsidade ideológica.<sup>388</sup>

Na análise do elemento subjetivo do injusto penal há diversos entendimentos.

Segundo **Juary Silva**, o elemento subjetivo do tipo em comento é o dolo específico ou a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo, mediante falsidade ideológica, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal.<sup>389</sup>

Para **Samuel Monteiro**, o dolo aqui é genérico, no sentido de que, em face do interesse público envolvido, o agente pratica (ou se omite), mas quer o resultado que espera obter com sua conduta: uma vantagem econômica, financeira ou patrimonial”.<sup>390</sup>

Também, em **Costa Júnior** o dolo é o genérico, a vontade livre e consciente de fraudar a fiscalização, mediante omissão ou inserção em documento ou livro exigido pela lei fiscal. E, por igual, o dolo é o específico, ou seja, não pagar ou pagar de forma reduzida.<sup>391</sup>

**Pedro Roberto Decomain** adverte que, em não havendo o

<sup>387</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 130. A “(...) meia-nota é um caso típico de subfaturamento. (...) Na prática, emite-se uma nota de 50 para uma venda de 100, e os restantes 50 cobram-se por fora, ocasionando um “caixa 2”. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 219-220.

<sup>388</sup> In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 341; MONTEIRO, Samuel, Op. cit. 162; SILVA, Juary. Op. cit., p. 200.

<sup>389</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 200. Para **Samuel Monteiro** a fraude é dolosa, pois, “o agente conhece e sabe o que está fazendo, tendo plena consciência de sua ação e o resultado que ele visa obter com a conduta (que importa em ato omissivo ou comissivo). In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 162. **Paulino** fala em dolo específico. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 39.

<sup>390</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 162.

<sup>391</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 121-122.



enquadramento no crime do inciso II, do artigo 1º, poderá haver tanto o enquadramento em outros incisos do artigo 1º, ou então no art. 2º:

Como o inciso II do artigo 1º da lei incrimina redução ou supressão de tributo por força de escrituração inexata ou omissa de livros exigidos pelas leis fiscais, a indagação admite dupla resposta.

Se a conduta do contribuinte, ainda que representada em parte também por escrituração falsa ou omissa de livro de manutenção obrigatória, mas não exigida pela legislação fiscal, puder encontrar adequação típica em algum dos outros incisos do artigo 1º da lei, estará o agente sujeito às penas previstas nesse artigo.

Em caso contrário, contudo, se a redução ou supressão de tributo tiver como único expediente fraudulento a lastreá-la, a escrituração falsa ou omissa de livro de manutenção obrigatória, mas exigido por lei outra, que não a reguladora de qualquer tributo (como ocorre, por exemplo, com o livro Diário), não será correto pretender subsumir tal conduta no inciso II do art. 1º da lei, na medida em que não estará ocorrendo escrituração fraudulenta de livro exigido pela lei fiscal, mas sim por lei de outra natureza.

No entanto, forçoso reconhecer que a escrituração falsa do livro representará expediente fraudulento, destinado a iludir o fisco e a impor-lhe um prejuízo patrimonial, pela omissão ou redução indevidas do pagamento de um tributo, com conseqüente ganho ilícito para o contribuinte.

Nessa prática estarão presentes, portanto, todos os elementos do tipo penal previsto no inciso I do artigo 2º da lei, pois terá ocorrido, na espécie, o emprego de fraude, levada a efeito pelo contribuinte para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de um tributo.<sup>392</sup>

**Juary Silva** em análise percuciente, detecta um equívoco do legislador, no inciso II, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90:

O equívoco em que labora o legislador, porém, é ainda maior do que esse. A fraude – se é que de fraude seja lícito falar no tipo sob

<sup>392</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 56.

análise – já aparece no *caput* do artigo, sob a locução “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social”, visto que a conduta descrita no *caput* agrega-se forçosamente àquelas previstas nos diversos incisos. Por assim dizer, a fraude substancia-se no próprio não-pagamento ou pagamento a menor do tributo, através de meio executivo centrado na falsidade, sem que do tipo deflua a conceituação de uma fraude *ex se*, elementar da fatispécie em análise.<sup>393</sup>

### 3.2.2.6 Síntese Conclusiva

Interessante gizar que, no inciso I, os verbos nucleares consistem em omitir ou prestar; enquanto, no inciso II, há apenas uma inversão dos verbos inserir ou omitir, o que denota uma falta de critério do legislador.

Nesse delito, assim, deve estar presente a fraude, pela inserção de elementos inexatos (conduta comissiva) ou a omissão de operações de qualquer natureza (conduta omissivas), desde que em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Repise-se que para a perfectibilização do crime em comento, o documento ou livro deve ser o exigido como obrigatório pelo ente tributante competente. Se não, poder-se-á ter um delito tipificado em outros incisos do art. 1º e até no art. 2º.

Quanto à divergência doutrinária acerca das falsidades, concorda-se com **Rui Stoco, Samuel Monteiro e Juary Silva**, preceituando que o inciso II, do art. 1º, agrega a modalidade de falsidade ideológica, similar a do art. 299, do Código Penal.

Desta feita, respeita-se o posicionamento de **Alécio Adão Lovatto**, embora se discorde do mesmo.

---

<sup>393</sup> SILVA, Juary. Op. cit., p. 195.

Assiste razão mais uma vez a **Costa Júnior**, quando demonstra a imprescindibilidade, à ocorrência do delito em questão, do dolo genérico (vontade livre e consciente de fraudar a fiscalização, mediante omissão ou inserção em documento ou livro exigido pela lei fiscal), além do dolo específico (não pagar ou pagar de forma reduzida).

A seguir, cuidar-se-á de condutas de falsificação ou de alteração de nota e outros documentos fiscais.

### 3.2.2.7 Artigo 1º, inciso III

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

No inciso III, o agente falsifica ou altera materialmente o documento, visando suprimir ou reduzir tributo.<sup>394</sup>

O tipo penal descrito no inciso III do art. 1º da Lei nº 8.137/90 diz respeito à supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório, mediante a falsificação ou alteração de qualquer documento exigido pela legislação tributária para formalizar operação tributável.

A falsificação, a que se refere a lei, poderá ser da espécie falsidade ideológica, caso o documento relativo à operação tributável vier a ser concebido, por vontade deliberada do agente, contendo uma declaração não verdadeira.

Por outro lado, se houver alteração nas declarações contidas no documento fiscal, sucederá falsidade material, em que a intenção de fraudar ou iludir a legislação se manifesta após a confecção ou preenchimento do documento fiscal.<sup>395</sup>

<sup>394</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 342. Consiste a conduta típica na falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. In: EISELE, Andreas. Op. cit., 133.

<sup>395</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 123. **Alécio Adão Lovatto** situa a nota paralela nesse inciso III: "A previsão do inciso concerne a duas modalidades de condutas de falsificação dos documentos mencionados: criar o(s) documento(s) ou alterá-lo(s). O agente falsifica ou altera nota fiscal ao mandar imprimir notas fiscais paralelas, fatura, duplicata ou qualquer outro documento. Trata-se de falsidade material. Duas situações básicas podem ocorrer: a) o próprio documento é falsificado (forja-se, imprime-se nota fiscal igual à oficial) ou b) o documento é verdadeiro, mas aquilo que é inserido nele é adulterado, alterado, modificado, posteriormente, através de qualquer expediente (altera-se o valor da compra para mais a fim de aumentar o crédito tributário e, conseqüentemente, reduzir o tributo devido)". In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p.93-94.

Sintetizando, o tipo legal é a conjugação da sonegação fiscal do art. 1º, ‘caput’ (suprimir ou reduzir) aliada à falsidade documental de operações tributáveis do art. 1º, III, (falsificar ou alterar). É a nota calçada.<sup>396</sup>

A nota fiscal calçada pode ser, assim, delineada:

Apesar de grosseira, é uma forma usual de sonegação. O contribuinte emite a nota fiscal, calçando a *via cativa* (a que fica retida no bloco), de forma que nela não fique consignada a verdade: a) ou o valor da via cativa é inferior ao da operação real, porque com isto reduz o tributo; b) ou, a pedido do adquirente, é superior ao valor real consignado na via cativa, porque desta forma possibilita que outrem, adquirente, ao consignar a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, adquira crédito maior do que o real; c) ou, também, tanto a primeira via com a cativa não correspondem à realidade.<sup>397</sup>

Pela própria definição de **Samuel Monteiro**, “(...) Diz-se que uma nota é “calçada” quando a 1ª via registra um valor e as demais vias contêm valor diverso. É uma fraude fiscal que visa o subfaturamento e a própria sonegação fiscal”.<sup>398</sup>

Como consequência da nota calçada, o imposto é recolhido a menor.<sup>399</sup>

Atente-se para o fato de que as denominações “falsificar” e “alterar” importam condutas que possuem acepções diversas:

*Falsificar* é inovar com fraude. É contrafazer, é reproduzir, imitando. A falsificação pode ser total, ou parcial. Será total quando o documento, anteriormente inexistente, vier a ser formado *ex novo et ex integro*. A falsificação parcial consiste na formação *ex novo* de um documento, que em precedência não existia.

*Alterações* são modificações de qualquer

<sup>396</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 206.

<sup>397</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., 47.

<sup>398</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 219.

<sup>399</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 219.

espécie: rasuras, acréscimos que se imprimem ao documento autêntico, após achar-se ele definitivamente formado. Exemplo disso é a nota calçada.<sup>400</sup>

**Andreas Eisele**, a sua vez, estabelece distinções, exemplificando com as notas paralelas, notas frias e notas calçadas:

Falsificação é a reprodução indevida do objeto, de modo a imitar suas características para a elaboração de outro objeto que se passe pelo original.

Exemplo de tal situação é a impressão de notas fiscais sem autorização da Fazenda, ou com duplicidade numérica (nota paralela), ou, ainda, mediante a utilização de dados fictícios (razão social, endereço, inscrição no cadastro de contribuintes etc.), modalidade vulgarmente denominada “nota fria”.

Alteração é a modificação das condições ou características de um objeto, consistindo em substituições, acréscimos ou supressões, com ou sem rasuras, transformando o conteúdo inicialmente autêntico do objeto.

Como exemplo de tal hipótese encontra-se a nota calçada.<sup>401</sup>

E **Lídia Ribas** corrobora o entendimento de **Eisele** ao dizer que, usualmente, se utilizam as condutas do inciso III, do art. 1º, referentes à nota fiscal, quais sejam:

(...), por meio de subfaturamento (preço real da mercadoria diferente do preço lançado no documento); “nota calçada” (primeira via da nota com um valor e as demais com outro diferente); “nota paralela” ou falsificação de nota fiscal (impressão de mais de um talão com a mesma numeração).<sup>402</sup>

Melhor elucidando,“(…), na falsidade material, ou ele é falso, e a falsidade

<sup>400</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 122.

<sup>401</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 133.

<sup>402</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., 78. **Pedro Decomain** fala em falsidade ideológica e exemplifica como nota calçada ou paralela. In: DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 60.

no crime em espécie objetiva a redução ou supressão de tributo, ou ele é verdadeiro e houve uma modificação no conteúdo inserido por quem tinha legitimidade para preenchê-lo e esta alteração reduz ou suprime tributo".<sup>403</sup>

**Samuel Monteiro** defende a posição de que tanto pode ser falsidade material, quanto falsidade ideológica:

1º) *Modalidade*. Pela amplitude da descrição do tipo penal, o delito tanto pode ser de falsidade ideológica, como de falsificação material, estando implícito que o inciso III se volta predominantemente para a falsificação material, quando fala em alterar, o que pressupõe rasurar, acrescentar, emendar, isto é, modificar materialmente o que já estava impresso ou escrito, manual, mecânica ou eletronicamente. Quem altera, falsifica, o que reforça o entendimento da materialidade (falsificação material).<sup>404</sup>

Porém, **Andreas Eisele** vislumbra a falsidade material no inciso II, do art.

1º.<sup>405</sup>

Nas letras de **Alécio Adão Lovatto**, a:

Nota fiscal paralela significa nota fiscal impressa com o mesmo número e a mesma série da nota fiscal devidamente autorizada pelo fisco. Quando da impressão das notas fiscais, a Fazenda Pública emite um documento de autorização, necessário para que as gráficas possam imprimir-las, chamado de AIDOF (Autorização de Impressão de Documento Fiscal).<sup>406</sup>

No que respeita ao dolo, é imprescindível o dolo genérico (vontade livre de

<sup>403</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p.94.

<sup>404</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 162-163.

<sup>405</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 133. **Paulino** entende ser falsidade material: "A ação física do agente com relação ao inciso III é a falsidade material, que consiste no alterar e/ou falsificar, como meio de alcançar o resultado – reduzir ou suprimir tributo devido - , cuja infração não pode ser considerada autônoma, mas absorvida pela sonegação fiscal". In: PAULINO, José Alves. Op. cit., 46. Também, Juary Silva, Op. cit., p. 204, afirma ser falsidade material.

<sup>406</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., 49.

falsificar ou alterar) e o específico (suprimir ou reduzir tributo).<sup>407</sup>

Pondera **Pedro Roberto Decomain** que, no enquadramento típico do artigo 1º, III, pode ocorrer simulação de negócio não tributado ou sujeito à tributação menos gravosa para encobrir o verdadeiramente desejado, de tributação mais elevada, com a emissão de documento ideologicamente falso de negócio simulado.

Porém, caso não haja registro desse negócio simulado ou não haja enquadramento em nenhuma das condutas previstas nos incisos do artigo 1º, tal simulação importará em fraude, a teor do artigo 2º, I, que será oportunamente esclarecido.<sup>408</sup>

#### *3.2.2.8 Síntese Conclusiva*

Primeiramente, o crime do inciso III, do art. 1º, situa as condutas comissivas de falsificar ou de alterar nota fiscal ou fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

Cabe, aqui, destacar que existem controvérsias a respeito da denominada “nota calçada” ter enquadramento típico no inciso III, assim como o enquadramento do delito de falsidade material.

Nas lições de **Juary Silva, Lídia Ribas, Pedro Roberto Decomain e Paulo José da Costa Júnior**, inciso III, do artigo 1º, contempla o delito, no exemplo da nota calçada.

---

<sup>407</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 123. Juary exige o dolo específico. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 206. Paulino esclarece ser a intenção dolosa. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., 49.

<sup>408</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 63.

Ainda, **Lídia Ribas e Pedro Roberto Decomain** acrescem a hipótese de nota paralela e sustentam a falsidade ideológica no inciso III, do artigo 1º.

Em **Samuel Monteiro** a falsidade em exame poderá ser tanto material quanto ideológica.

A seu turno, **Juary Silva** afirma, categoricamente, cuidar-se de ser hipótese de falsidade material.

Já **Alécio Adão Lovatto** assevera que a nota calçada se insere no inciso II, do artigo 1º, como uma fraude por ação (crime comissivo). E, ao revés, a nota paralela se insere na falsidade material do inciso III, do artigo 1º.

Corrobora-se, na espécie, o pensamento de **Juary**, em termos de guardar o inciso III com a figura da falsidade material do art. 297 e 298, do Código Penal.

E mais, endossa-se o pensamento dos doutrinadores que reconhecem abrigar o inciso III, o exemplo da nota calçada.

A seguir, no inciso IV, subsume-se a tipificação em cinco verbos nucleares do tipo que exigem para a perfectibilização do crime, que o agente saiba ser o documento falso ou inexato.

#### 3.2.2.9 Artigo 1º, inciso IV

IV- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Para a configuração do delito do inciso IV, deve haver enquadramento típico, numa das seguintes hipóteses: elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ser falso ou inexato, com o intuito de supressão ou redução de



tributo.<sup>409</sup>

Bem esclarece **Edmar Oliveira Andrade Filho** cada uma dessas condutas:

Com efeito, utilizar documento inexato corresponde a inserir elemento inexato em livro ou documento exigido pela legislação tributária. Assim, tanto faz apenas inserir o documento como utilizá-lo, pois o resultado deverá ser sempre a supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório.

(...)

Por outro lado, elaborar, fornecer ou emitir documento falso ou inexato compreende a conduta de todo aquele que tenha de algum modo contribuído para a falsificação ideológica, ou material, do documento utilizado para suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.<sup>410</sup>

Particulariza, **Juary Silva** ainda mais as condutas delituosas pertinentes, de maneira crítica:

Como visto, o inciso IV do art. 1º pune condutas tendentes à circulação de documento falso, desde que tenham nexos com a sonegação fiscal, prevista no *caput*. A modalidade “elaborar” documento falso é de se afastar, de vez que apenas reitera a própria falsificação, disciplinada alhures, configurando disposição ociosa.

“Distribuir”, “fornecer” e “emitir” traduzem

---

<sup>409</sup> Elaborar é o ato mediante o qual o documento é formado em seus requisitos materiais, que vai desde o projeto de sua forma e conteúdo, à impressão e acabamento. Consiste na realização do documento em seu aspecto naturalístico, ou sua realização, consistente na preparação, organização e disposição. A emissão, por outro lado, representa fase posterior, com a inclusão dos dados que servem de conteúdo ao documento. Quando a emissão fizer parte da sua própria elaboração, por ser da essência do mesmo, as condutas de fundem. Distribuir ou fornecer é a entrega do documento a terceiro para que este o utilize, mediante remuneração, ou não. A participação criminosa é elevada à categoria de crime autônomo, pois, quem entrega documento falso para que outrem pratique crime pela sua utilização, em princípio, é partícipe do crime perpetrado pelo outro. Utilizar é o ato de se valer do documento para alcançar um fim que, na hipótese, configura a inclusão do documento nos negócios da empresa, representando indevidamente uma operação relevante perante a legislação tributária. In: EISELE, Andreas. Op. cit., p. 136.

<sup>410</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 124. **Samuel Monteiro** esclarece que “O inexato, portanto, em sua conformação fisco-penal, não corresponde ao verdadeiro, ao concreto, ao real, tal como se verificou ou ocorreu na época do ato ou fato (recebimento, pagamento; circulação, saída, venda, prestação de serviços etc.). A inexatidão do documento exigirá perícia contábil, para afirmá-la ou infirmá-la”. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 166.

formas de colocar em circulação o falso anteriormente produzido. Os dois primeiros verbos pertencem indiscutivelmente à linguagem comum, enquanto o último tem certa acepção jurídica, como, por exemplo, em matéria de títulos de crédito e moeda. Não se compreende, todavia, como será possível “emitir” um documento falso, de forma distinta da falsificação e do uso. Para uma figura fazer sentido há que se ater ao substrato significativo inerente a esses três verbos, que é o de “fazer circular”, “pôr em circulação”.<sup>411</sup>

A sua vez, **Lídia Ribas** esclarece o predito inciso com o exemplo das “notas frias”:

Acontecem as condutas previstas no inciso IV, por exemplo, nas chamadas “notas fiscais frias”, ou seja, por meio da existência de uma empresa “fantasma” (simulação de sociedade mercantil, que efetivamente não opera), sendo simuladas operações com empresas reais, que escrituram tais notas, representando mercadorias adquiridas para diminuir o montante de IPI e ICMS, tendo em vista a não-cumulatividade de tais impostos.<sup>412</sup>

Referenda **Pedro Decomain** a lição, detalhando modalidades de se operar com as “notas fiscais frias”.

Na verdade, constituem-se “empresas fantasmas”, com o devido registro e autorização para emissão de notas fiscais, mas que, na verdade, nunca operaram de forma efetiva:<sup>413</sup>

Escriturando compras fictícias, sobre as quais supostamente já deveriam ter sido recolhidos tais tributos, credita-se a empresa “compradora” da nota fiscal falsa do tributo com base nela supostamente recolhido, advindo disso supressão ou redução do

<sup>411</sup> SILVA, Juarez. Op. cit., p. 210-211

<sup>412</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 79.

<sup>413</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 63. “1º) *Notas frias, recibos falsos*. O tipo penal do inciso IV, alcança em cheio as chamadas “notas frias”, que são emitidas com destaque de crédito do IPI ou do ICMS, quando devidos, as quais contêm falsidade ideológica pura ou combinada com falsificação material”. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 164.

tributo por ela devido ao final do período de apuração.<sup>414</sup>

Utilizam-se a falsidade ideológica, a falsidade material e o uso de documento falso como crime-meio, para não pagar ou pagar a menor o tributo devido.<sup>415</sup>

Sublinhe-se, a consumação do crime ocorre “(...) no momento e no local em que o documento for elaborado, distribuído, fornecido, emitido ou utilizado, propiciando ao agente o proveito consistente na supressão ou na redução do pagamento do tributo ou contribuições devidas”.<sup>416</sup>

A tanto, faz-se necessária a intenção de suprimir ou reduzir tributo:<sup>417</sup>

(...) O agente que utiliza o documento tem a vontade voltada para a redução ou supressão de tributo. Aí está o dolo do crime contra a ordem tributária. Se, sabendo ser falso ou quando deveria saber ser falso ou inexato, o agente busca reduzir ou suprimir tributo, elabora, distribui, fornece, emite o documento, ocorre o delito. Vários foram os casos denunciados no Estado do RS, sendo que, em todos eles, havia a venda de créditos inexistentes, “frios”, geralmente através de notas fiscais de empresas fantasmas. Neles, o contribuinte fornecia suas notas fiscais para outrem utilizá-las sem que houvesse uma operação mercantil ou porque era testa-de-ferro, e sua empresa era “laranja” ou porque entregava a nota fiscal mediante compensação financeira; ou intermediários forneciam notas fiscais de firmas fantasmas (firmas inexistentes ou baixadas de ofício) para que fossem preenchidas e inseridas na contabilidade das empresas, gerando falso crédito.<sup>418</sup>

<sup>414</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. Cit., p. 64.

<sup>415</sup> PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 51. Para **Eisele**, “Trata-se de modalidade típica específica, em face dos crimes de falsidade ideológica (art. 299, do CP), falsidade material (arts. 297 e 298, do CP) e uso de documento falso (art. 304, do CP). ‘In’ EISELE, Andreas. Op. Cit., p. 134. Referenda **Edmar Filho**, a falsidade ideológica ou material. In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 124.

<sup>416</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 164.

<sup>417</sup> STOCO, Rui. Op. cit., 342. O elemento subjetivo do tipo é a vontade e consciência de saber que o documento não é verdadeiro em seu conteúdo. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 52.

<sup>418</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 96.

A doutrina atenta para o fato de que, nesses casos, exige-se o dolo na modalidade genérica, ou, mais precisamente, a “(...) vontade consciente e não coarctada de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que o agente sabe ser falso ou inexato (o agente sabe, v. g., que a nota fiscal é “fria”)”.<sup>419</sup>

**Roberto dos Santos Ferreira**, a seu turno, leciona que “(...) Exige-se, ainda, como nos demais tipos, um especial fim de agir, expresso na vontade de utilizar o documento falso com o fim de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório”.<sup>420</sup>

Entretanto, alerta **Andreas Eisele** que diante de um conflito aparente com o inciso II, do mesmo artigo, por também prever a elementar fraude, recorre-se ao princípio da especialidade para a solução do conflito.<sup>421</sup>

### *3.2.2.10 Síntese Conclusiva*

As condutas de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento, elencadas no inciso IV, do art. 1º, envolvem as denominadas “notas frias”.

Na verdade, tais condutas decorrem de operação com empresas denominadas “fantasmas” ou “laranjas”, utilizando-se de falsidade ideológica ou material, ou ainda, do uso de documento falso como meio para obter o crime-fim, a supressão ou redução de tributo.

Ou ainda, vale-se o agente da aquisição de recibos de despesas dedutíveis do imposto de renda, para que se pague imposto a menor; e, da aquisição de talões

---

<sup>419</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 128.

<sup>420</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 57.

<sup>421</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 134-135.

furtados de empresas extintas para a gerar créditos de ICMS ou de IPI.<sup>422</sup>

O essencial, aqui, à configuração do delito, é a presença do dolo genérico, como elemento subjetivo do tipo, “que saiba ou que deva saber ser falso ou inexato”.

No próximo item, atentar-se-á para as condutas delitivas do inciso V, ou uma das condutas mais usuais de sonegação fiscal: o não-fornecimento de nota fiscal.

### 3.2.2.11 Artigo 1º, inciso V

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviços, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

No inciso V, criminalizam-se as condutas de negar ou deixar de fornecer nota fiscal (condutas omissivas)<sup>423</sup> ou documento equivalente, sempre que obrigatório, referentemente à venda de mercadorias ou à prestação de serviços efetivamente realizadas, ou ainda, não fornecê-las de acordo com a legislação (condutas comissivas).<sup>424</sup>

**Andreas Eisele** classifica as condutas criminalizadas desse inciso como

---

<sup>422</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 136.

<sup>423</sup> “A nota fiscal é um dos documentos relativos às operações comerciais de maior relevância na legislação tributária e com utilização em escala sensivelmente superior às demais. Tal decorre do fato de ser o documento hábil à comprovação do fato impositivo decorrente de saída de mercadorias do estabelecimento a qualquer título, ou prestação de serviço de qualquer natureza, assim como serve ao registro de entrada de mercadorias”. In: EISELE, Andreas. Op. cit., p. 137.

<sup>424</sup> Ocorre no caso de venda de mercadoria ou prestação de serviços, o vendedor ou o contribuinte se nega ou se omite a fornecer o documento que expresse a obrigação, com o intuito de suprimir ou reduzir tributo. In: STOCO, Rui. Op. cit., p.343.

as formas de evasão fiscal mais usuais. Isto porque, com a não-emissão de nota fiscal, há ausência de registro de operação efetivamente ocorrida nos livros comerciais e, conseqüentemente, o não-pagamento do tributo, burlando-se a fiscalização.<sup>425</sup>

Há autores que estabelecem distinções entre “deixar de fornecer” e “negar”:

Nesse sentido, *deixar de fornecer* a nota ao funcionário do Fisco equivale a recusar-se a entregá-la, a não permitir a sua consignação quando solicitada. *Negar*, ao revés, é afirmar a sua inexistência; é ocultá-la, mesmo sendo dela possuidor. Ambas as condutas, como se depreende, são de natureza omissiva. A primeira delas, o deixar de fornecer, tem caráter evasivo. A conduta restante, a negação, reveste-se de tom firme, peremptório. Poder-se-ia até dizer que se trata de uma conduta positiva dentro da negativa: não lhe dou a nota.<sup>426</sup>

De outra banda, há uma parcela da doutrina, na qual se encontra **Juary Silva**, que entende que não ser imprescindível se estabelecer a diferença entre “negar” e “deixar de fornecer”. O que realmente importa para esse autor é se tratar de conduta omissiva.<sup>427</sup>

Outro detalhe fundamental a ser considerado é que o fornecimento de nota ou equivalente deve ser obrigatório e a venda ou a prestação de serviço devem ser efetivos e por força de lei.<sup>428</sup>

O que significa que, no caso de venda anulada ou de serviço suspenso,

<sup>425</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 137. O tipo objetivo compreende o não fornecimento de nota fiscal (conduta omissiva) e o fornecimento de nota em desacordo com a legislação (conduta comissiva).

<sup>426</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 129. “(...) Negar implica recusa expressa do fornecimento da nota fiscal, quando solicitada. Deixar de fornecer já é omissão: o agente efetua a venda, recebe o valor, devolve o troco, quando existente, mas não emite a nota fiscal”. In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., 98.

<sup>427</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., 214-215.

<sup>428</sup> Ainda, “Só há crime se a emissão e o fornecimento da nota fiscal ou documento equivalente forem obrigatórios por força de lei complementar nacional”. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., 54.

inexiste a obrigatoriedade do fornecimento de nota.<sup>429</sup>

Consoante **Lídia Ribas**, “Afimal, quando a venda de bem ou prestação de serviços não tenha sido efetivada, não pode ser documentada, havendo, nesse caso, simulação ou enquadramento no tipo anterior”.<sup>430</sup>

Ocorre que se, porventura, houve o fornecimento de documento em desacordo com a legislação, sem a obtenção de resultado naturalístico, tem-se somente infração à legislação tributária e não crime tributário.<sup>431</sup>

Segundo **Eisele**, tanto a falta de emissão, como a emissão irregular de nota fiscal, que acarrete omissão no recolhimento, tipifica o crime em epígrafe.<sup>432</sup>

Na seara do dolo, importaria o dolo genérico (negar, deixar de fornecer ou fornecer em desacordo com a legislação) e o específico (supressão ou redução de tributos).<sup>433</sup>

Critica **Alécio Adão Lovatto** a redação do inciso V: “O legislador, em razão do teor do inciso II, poderia ter dispensado a existência do inciso V. Poderia ele ter criado um crime formal, separado do artigo 1º, caracterizado pela conduta descrita no inciso. Como este não pode ser separado do *caput*, o tipo penal ali descrito, na prática, está subsumido nas elementares do delito previsto no inciso II”.<sup>434</sup>

<sup>429</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 129.

<sup>430</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 79. Em **Decomain**, “Sempre que a legislação o exigir, deverá um negócio capaz de gerar débito de tributo, ser documentado através da correspondente nota fiscal. Quando não a emite o contribuinte, ou quando recusa seu fornecimento ao adquirente da mercadoria ou serviço, comete o crime aventado, desde que advenha dessas práticas redução ou supressão do tributo”. In: DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 66.

<sup>431</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 125.

<sup>432</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 137. Crime este totalmente afastado, se a operação for sujeita à isenção, imunidade ou não for tributada, o que seria verdadeira atipicidade. EISELE, Andreas. Op. cit., p. 138.

<sup>433</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 129.

<sup>434</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., 100.

### 3.2.2. 12 Síntese Conclusiva

Conforme restou sublinhado, as condutas mais usuais de crimes tributários envolvem a negação, a deixar de fornecer notas fiscais, que são condutas omissivas, ou o fornecer em desacordo com a legislação, que é uma conduta comissiva.

Para **Edmar Filho**, o fornecimento de documento em desacordo com a legislação configura uma mera infração tributária, na hipótese de não-obtenção de resultado naturalístico.

E, conforme o pensamento de **Andreas Eisele**, a falta de emissão ou a emissão irregular de nota fiscal, que resultem na omissão do recolhimento, tipificam o crime tributário.

Aclarando melhor a questão, o fundamental para a configuração do delito do inciso V, do artigo 1º, é a presença do elemento subjetivo ou do dolo, ou seja, a consciência e a vontade de suprimir ou reduzir tributo.

Não pautaria a distinção entre infração e crime tributário na obtenção ou não de resultado, pois é consabido que a diferença entre crime material e formal é justamente a ocorrência ou não do resultado naturalístico.

Ora, a distinção nuclear entre a mera infração e o crime decorre justamente do *animus*, visto que a infração tributária se pauta na culpa, na responsabilidade objetiva ou patrimonial, jamais no dolo; e já o crime tributário se suporta no dolo e na responsabilidade subjetiva ou pessoal.

Desta feita, concorda-se com o pensamento de **Andreas Eisele**, pelo fato de que as condutas de negar, deixar de fornecer ou fornecer em desacordo com a legislação, nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatórios, desde que



haja a presença do elemento subjetivo do injusto típico, o dolo, configuram o crime tributário.

Por último, o controvertido e criticado parágrafo único vem a tipificar a conduta do agente que não atende, dentro do prazo legal, às exigências das autoridades fiscais.

### 3.2.2.13 Artigo 1º, parágrafo único

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O parágrafo único do artigo 1º tipifica como crime fiscal o não-atendimento de exigência da autoridade fiscal para a apresentação de documentos legais.<sup>435</sup>

Trata-se de crime omissivo de desobediência que se consuma com a mera falta do atendimento da exigência à autoridade tributária.<sup>436</sup>

Além de se consumir com o desatendimento de exigência da autoridade, dito, ainda, é crime formal, que independe da ocorrência de efetivo prejuízo ao erário.<sup>437</sup>

As autoridades fiscais podem exigir que o sujeito passivo tributário exiba

<sup>435</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 80. Consoante **Samuel Monteiro**, ditas condutas consistem na recusa, negando ou deixando de fornecer, à autoridade fiscal, as informações por ditas solicitadas. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 166.

<sup>436</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 130. Esclarece **Stoco** ser crime omissivo próprio que se consuma com o mero desatendimento à exigência da autoridade. In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 344. Para **Eisele** pode ser mediante conduta omissiva, com o simples desatendimento, ou mediante conduta comissiva, com o uso de expedientes para não atender à ordem, com atendimento ou diverso do solicitado. In: EISELE, Andreas. Op. cit., p. 145.

<sup>437</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 74.

outros documentos atinentes aos débitos tributários, assim como livros fiscais e contábeis.<sup>438</sup>

Porém, a requisição de informações deve ser feita mediante notificação escrita da autoridade fiscal.<sup>439</sup>

Assim, para surgir o tipo, deve ser feita a exigência mediante notificação regular, endereçada a quem deva efetivamente cumpri-la, e que marcará o momento em que se deu o recebimento, fixando prazo para atendimento, em dias ou horas, sendo apontados os documentos, livros etc. que serão objeto de vistoria.<sup>440</sup>

Porém, atente-se para o fato de que o crime só se consuma, após o lapso prazal estabelecido na intimação dirigida ao contribuinte.<sup>441</sup>

Ou melhor, “A redução do prazo de dez dias para horas, por vezes escassas, fica ao critério do agente fiscal, que deverá valer-se do equilíbrio e do bom senso”.<sup>442</sup>

No exame do artigo, **Roberto dos Santos Ferreira** destaca a presença simultânea do dolo genérico e do dolo específico:

Ressalte-se, ainda, que para a caracterização do tipo, além do chamado dolo genérico, consistente na vontade de não atender às exigências feitas pela autoridade, exige-se que o agente tenha o objetivo de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Inexistindo o especial fim de agir, expresso no caput do artigo 1º, a conduta subsumir-se-á ao tipo da desobediência,

<sup>438</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 74.

<sup>439</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 343.

<sup>440</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 80.

<sup>441</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 166.

<sup>442</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 130. **Pedro Decomain** diz que pode haver dilação do prazo de dez dias pela autoridade fiscal. In: DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 76. **Paulino** aduz que “Essa norma penal trouxe um critério certo fixando prazo de dez dias para o contribuinte atender à exigência, mas, de forma meio esdrúxula, fixou também um critério discricionário para a autoridade fiscal converter esse prazo de dias em prazo de horas, a depender da maior ou menor complexidade da matéria ou, ainda, da dificuldade quanto ao atendimento da exigência. Essa discricionariedade posta na norma penal é muito arriscada, uma vez que se torna passível de abuso” In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 60.

tratada no Código Penal".<sup>443</sup>

Muitas vezes, o agente não atende à exigência da autoridade fiscal de entregar a documentação solicitada, para encobrir a supressão ou redução de tributo.<sup>444</sup>

Classifica **Pedro Roberto Decomain** a redação do parágrafo único como pouco clara:<sup>445</sup> "O dispositivo mostra-se por demasia impróprio, contrariando todas as técnicas de redação legislativa. Além do mais, foi redigido de forma bastante obscura, o que impõe uma análise atenta e cautelosa".<sup>446</sup>

**Andrade Filho** sugere o trato do parágrafo único como mera circunstância agravante:

Parece-nos que não foi feliz o legislador ao erigir tal conduta como criminosa, quando seria mais próprio, talvez, tratá-la como mera circunstância agravante, que repercutiria na aplicação da penalidade cominada ao agente que produziu o resultado previsto na conduta típica.

Por fim, se a negativa decorrer de impossibilidade perfeitamente plausível, há exclusão do dolo e, portanto, a conduta não é reprovável.<sup>447</sup>

Ante a inconstitucionalidade do dispositivo, **Juary Silva** nem mesmo quer comentar o assunto: "Abstemo-nos de comentar esse dispositivo porque, como analisado antes, entendêmo-lo de todo inoperante, por evidente inconstitucionalidade, visto que defere à autoridade fazendária a definição de elementos do tipo".<sup>448</sup>

**Heloísa Estellita Salomão** "(...) entrevê a criminalização de mero

<sup>443</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 59.

<sup>444</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 100.

<sup>445</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Op. cit., p. 73.

<sup>446</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 130.

<sup>447</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 126.

<sup>448</sup> SILVA, Juary. Op. cit., p. 217.

descumprimento de obrigação acessória, violando a Constituição Federal, na medida em que as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma”.<sup>449</sup>

#### 3.2.2.14 Síntese Conclusiva

Não há como não sufragar a posição doutrinária de **Heloísa Salomão** que defende a idéia de que o parágrafo único, do art. 1º, importa mero descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

E na correta acepção da palavra, tem-se o descumprimento de uma obrigação tributária acessória como simples infração tributária. Dentre as obrigações acessórias, integram a ordem jurídica as obrigações de fazer (fazer a contabilidade), as de não-fazer (não sonegar) e as de tolerar (tolerar a fiscalização).

A redação do parágrafo único, a toda evidência, é deficiente e obscura, a par de que as demais condutas do art. 1º elencadas, de forma taxativa, já englobam as hipóteses criminalizadas.

#### 3.2.3 Artigo 2º

##### 3.2.3.1 Artigo 2º, 'caput'

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza.

---

<sup>449</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 224.

Por equiparação ao art. 1º, até mesmo porque se incluem na *lex specialis*, os tipos penais tributários do art. 2º se inserem nos crimes contra ordem tributária.<sup>450</sup>

Para a ocorrência de indigitados delitos, **Roberto dos Santos Ferreira** propõe que:

Assim, somente ocorrerá crime contra a ordem tributária previsto no artigo 2º, se qualquer das condutas descritas em seus incisos, visar a 'suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório', na dicção do mencionado artigo 1º.<sup>451</sup>

**Alécio Adão Lovatto** pondera que no artigo 2º estão previstas as situações de menor gravidade que no artigo 1º.<sup>452</sup> Além do que "(...), no artigo 2º, outros aspectos da ordem tributária são protegidos, alguns nada tendo com sonegação em seu sentido próprio".<sup>453</sup>

O doutrinador vai mais além, quando, analisando a necessidade da perfectibilização do resultado "suprimir ou reduzir tributo" salienta:

(...) Não se cogita, aqui, da necessidade de que haja o resultado de suprimir ou reduzir tributo, essencial nos delitos previstos no artigo 1º. E como a descrição das diversas condutas não prevê a exigência do resultado redução do tributo, são crimes formais.<sup>454</sup>

Demais, **Heloísa Estellita Salomão** critica a má redação do *caput*, em comentário: "No que diz respeito ao art. 2º, cujo *caput* foi igualmente mal redigido, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação defeituosa do *caput*, a tutela penal do bem jurídico tutelado se fez de forma diferente

<sup>450</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 147.

<sup>451</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 59.

<sup>452</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 103.

<sup>453</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 104.

<sup>454</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 104. **Juary Silva**, porém, estabelece o critério de diferenciação entre os dispositivos, cinge-se à existência de sonegação (supressão ou redução de tributos), cuja ocorrência é tutelada apenas no artigo 1º. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 219.

em cada uma delas”.<sup>455</sup>

### 3.2.3.2 *Síntese Conclusiva*

Assinala **Roberto dos Santos Ferreira** que os tipos penais do artigo 2º tem que objetivar a supressão ou a redução de tributos.

Sob outra perspectiva, preleciona **Alécio Adão Lovatto** que o artigo 2º difere do artigo 1º, por não se tratar de crime material ou de resultado que exija a sonegação ou supressão/redução propriamente ditas. O artigo 2º é tão-somente um crime formal.

Cotejando as análises efetuadas pelos doutrinadores, é preciso afastar o entendimento de **Ferreira**, analisando, por outro lado, o entendimento de **Lovatto e Juary**, visto que o artigo 2º, por ser crime formal, não exige o resultado naturalístico, diferentemente do que ocorre no artigo 1º, em que as condutas previstas nos seus incisos estão atreladas aos verbos nucleares “suprimir ou reduzir” do *caput*.

Tendo sido analisado o *caput*, impende pontuar cada uma das condutas, em separado, constantes nos incisos I a V, iniciando-se pelo inciso I.

### 3.2.3.3 *Artigo 2º, inciso I*

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Para os fins do inciso I, as condutas de fazer declaração falsa ou de omitir

---

<sup>455</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. Op. cit., p. 210.

declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou mesmo empregar outra fraude, com o objetivo de eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributo constituem crime formal.

**Juary Silva** analisando de forma acurada cada uma das condutas insertas no referido inciso I sustenta que:

O núcleo do tipo abarca três condutas: fazer declaração falsa; omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos; empregar outra fraude (isto é, para a mesma finalidade de outras condutas referidas). Em qualquer das hipóteses a finalidade do agente deve endereçar-se a se eximir, total ou parcialmente, do pagamento do tributo.<sup>456</sup>

Exemplo citado pela doutrina de caracterização de delito *sub examinem* é a escrituração omissiva ou mendaz de livros contábeis obrigatórios. Porém é de ser destacado que tal escrituração não advém de lei instituidora de tributo e sim de lei diversa, como o Livro Diário.<sup>457</sup>

Na seara fiscal, fazer declaração falsa corresponde à confecção de documento ou mesmo declaração que não sejam verdadeiros. Ressalte-se que, dito documento falso tem que ser efetivamente entregue na repartição competente, para que se perfectibilize o tipo penal.<sup>458</sup>

No que pertine à segunda conduta inserta no inciso I, impõe-se afirmar que “omitir declaração” corresponde à ausência de referência fática, relativamente a

<sup>456</sup> SILVA, Juary. Op. cit., p. 219.

<sup>457</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 78.

<sup>458</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 169-170. **Andreas Eisele** explica que fazer **declaração** falsa “(...) pode consistir em inclusão de situação fática inverídica em seu conteúdo, simulando a ocorrência de um fato ou apenas certas características do mesmo (falsidade ideológica), ou, na utilização de documentação materialmente falsa pela elaboração ilegal ou adulteração”. In: EISELE, Andreas. Op. cit., 150.

rendas, bens, operações, circulações ou serviços, com o intuito de não pagar o tributo devido.<sup>459</sup>

Quanto à terceira conduta, leciona **Paulo José da Costa Júnior** que o verbo nuclear do tipo é o empregar fraude para se eximir do pagamento de tributo. O que não afasta a conduta omissiva de fraudar o fisco, não prestando determinada declaração sobre alguma renda auferida ou bem adquirido. Sendo que a falsidade respeita tanto a rendas auferidas, quanto a bens adquiridos e fatos econômicos.<sup>460</sup>

A parte final do inciso I destaca que as condutas mencionadas visam a impedir que o sujeito passivo de direito tributário ou o sujeito ativo de crime tributário se exima ou se isente do pagamento de tributo.<sup>461</sup>

No entanto, *eximir* não se confunde com suprimir ou reduzir: “Eximir-se é insertar-se e, *in casu*, eximir-se indevidamente, ou seja, o agente faz declaração falsa ou omite informação para insinuar uma isenção que, embora a lei tenha concedido, não se coaduna com sua real situação”.<sup>462</sup>

Deve-se ter presente, também, que se trata de hipótese de falsidade ideológica, incidente sobre rendas, bens ou fatos ligados ao pagamento de tributo. Um exemplo para tornar mais fácil a visualização deste delito é a inclusão de falso dependente ou inserção de despesas médicas não efetuadas que, no imposto de renda de pessoa física, acarretam uma redução do imposto a recolher.<sup>463</sup>

---

<sup>459</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 169-170. **Eisele**: Omitir declaração significa “(...) exclusão total ou parcial de fatos impositivos, no conteúdo da declaração prestada, ou a simples não declaração total dos fatos devidos, cuja obrigação é do contribuinte por força da legislação tributária”. In: EISELE, Andreas. Op. cit., 150.

<sup>460</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 133.

<sup>461</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 341.

<sup>462</sup> STOCO, Rui. Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, n. 675, São Paulo: p. 335-353, jan. 1992, p. 341.

<sup>463</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 60. Existe a intenção de simulação ou ocultação de dados reais do fato gerador material, com o objetivo de se eximir, no todo ou em parte, do pagamento do tributo. In: EISELE, Andreas. Op. cit., 150.



Questão de fundamental importância, segundo **Alécio Adão Lovatto**, é saber diferenciar que o inciso I se refere ao pagamento e não ao fato gerador:

A ação é fazer declaração falsa ou omitir declaração. Além da falsidade por ação ou omissão, a norma prevê o emprego de outra fraude, qualquer artifício aplicado no mesmo sentido referido no inciso II, somente que não em relação à ocorrência do fato gerador, mas ao pagamento.

A ação deve ter por finalidade eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.<sup>464</sup>

No aspecto de se tratar o inciso em exame de crime material ou formal, esclareça-se que, a opção é pelo entendimento de que se está diante de crime formal, independentemente de resultado como a sonegação.<sup>465</sup>

Consuma-se, pois, independentemente de qualquer resultado naturalístico, segundo a mais abalizada doutrina:<sup>466</sup>

Aperfeiçoa-se o delito quando o agente empregar o meio fraudulento, com a finalidade de eximir-se, no todo ou em parte, do pagamento de tributo, independentemente do resultado que venha a obter. Vale dizer, sendo o crime formal, consumir-se-á com a mera conduta descrita em lei (emprego de fraude), independentemente da produção do evento (eximir-se do pagamento do tributo).<sup>467</sup>

No que pertine a diferenciar o artigo 2º do artigo 1º, a linha de raciocínio a ser feita é a seguinte: caso se atinja o resultado, consuma-se o artigo 1º; caso não

<sup>464</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 105.

<sup>465</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 222.

<sup>466</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 148. Em **Decomain** "Constitui este ilícito um crime formal, de consumação antecipada, independentemente a sua consumação de efetivo prejuízo ao erário, desde que este seja o objetivo do agente". 'In' DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 78. E, em **Heloísa Salomão**, "Quanto ao tipo legal descrito no inc. I, está-se evidentemente diante de crime de perigo concreto e direito para o bem jurídico tutelado. Exige-se ali o descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva, portanto, aptas a colocar em risco a arrecadação tributária". In: SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 224.

<sup>467</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., 134.

se atinja o resultado, consuma-se o artigo 2º.<sup>468</sup> Conseqüentemente, o artigo 2º possui aplicação subsidiária ao artigo 1º.<sup>469</sup>

Acerca do dolo, **Paulo José da Costa Júnior** sustenta que o elemento subjetivo é o dolo genérico (vontade e consciência de fazer declaração falsa, omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos ou empregar outro meio fraudulento). E o dolo específico, na intenção de eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributo.<sup>470</sup>

**Andreas Eisele** e a grande parte da doutrina pátria acolhem o dolo específico, como elemento subjetivo: fraudar para não pagar ou reduzir o valor de tributo.<sup>471</sup>

Por tudo, há que se distinguir a exigência da intenção de suprimir ou reduzir tributo para a configuração do artigo 1º, ao passo que se exige a intenção de se eximir total ou parcialmente do pagamento de tributo para a configuração do artigo 2º, I, da Lei nº 8.137/90.<sup>472</sup>

<sup>468</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 148. **Lídia** tem a mesma opinião que Eisele: Em havendo efetivo prejuízo ao erário público, ter-se-á o crime previsto no artigo 1º. In: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 82.

<sup>469</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 148. **José Paulino** classifica o art. 2º, I, como de melhor redação que o artigo 1º, *caput*. Diferentemente do artigo 1º, no artigo 2º, inciso I, não há necessidade do efetivo prejuízo para a consumação do crime, basta a potencial lesividade ao erário público. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 65.

<sup>470</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., 134.

<sup>471</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., 152. **Samuel Monteiro** também fala em dolo específico: Nos delitos contra o Fisco, o dolo há que ser específico. O sujeito ativo destes ilícitos pratica uma conduta comissiva (ação) ou omissiva (omissão), para conseguir ilicitamente, afetar os bens e créditos ativos, que se traduzem no interesse material e patrimonial do ente estatal. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., 172. **Juary** aduz que o elemento subjetivo é o dolo específico, ou seja, "para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo", sendo insuficiente apenas o dolo genérico. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 222.

<sup>472</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 346.

### 3.2.3.4 Síntese Conclusiva

O primordial no inciso I, do art. 2º, é o emprego de conduta fraudulenta para se eximir (isentar, desobrigar) do pagamento de tributo.

Como referida na análise percuciente de **Alécio Lovatto**, dito inciso está afeto ao pagamento e não ao fato gerador.

Importante também repisar que o crime é formal e que independe de resultado para a sua perfectibilização.

Justamente por isso, o elemento diferenciador para a tipificação do artigo 1º, é a exigência do resultado naturalístico, inócurrenre no artigo 2º.

Na hipótese de resultado material e de dano efetivo, ter-se-á o enquadramento no artigo 1º. No entanto, para a hipótese de simples atividade ou comportamento do agente, independentemente de resultado, ter-se-á o enquadramento no artigo 2º.

### 3.2.3.5 Artigo 2º, inciso II

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

O presente inciso respeita à conduta omissiva em que o sujeito passivo tributário deixou de recolher aos cofres públicos valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, dentro do prazo legal.<sup>473</sup>

---

<sup>473</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 135.

Há que se conceituar o que significa, para efeitos de aplicação da lei, os termos *recolher* e o *não recolher*. “*Recolher* é depositar a quantia recebida (descontada ou cobrada). *Não recolher* é a forma negativa da conduta, vale dizer, é a ausência de depósito, é a retenção indevida da quantia descontada ou cobrada do contribuinte”.<sup>474</sup>

Na pena de **Samuel Monteiro** a definição de não-recolher toma os seguintes contornos:

3º) *Deixar de recolher. Atraso*. A expressão significa, *gramaticalmente*, o não-recolhimento do tributo ou da contribuição, que a fonte reteve ou descontou ou cobrou de terceiro, como depositário; *civilmente*, a conduta omissiva do agente, que o coloca em mora, se assim agiu por culpa exclusiva; e *penalmente*, uma apropriação indébita de valor do qual o agente estava na posse precária ou provisória, para recolhê-la e transferi-la ao seu legítimo titular: a Fazenda Pública federal, estadual, municipal, autárquica ou do Distrito Federal.<sup>475</sup>

Esclarece, ainda, **Samuel Monteiro** que a hipótese do inciso II, é taxativa. Só pode ocorrer a incidência da norma quando houver a substituição tributária.

O valor do tributo ou contribuição social, por substituição tributária, corresponde ao descontado (IR na fonte) ou cobrado nas notas fiscais (IPI, ICMS).<sup>476</sup>

<sup>474</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 136.

<sup>475</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 176.

<sup>476</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 178. **Andrade Filho** também concorda ser a hipótese de ICMS devido no regime de substituição tributária. In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 130. **Alécio** bem esclarece a situação do ICMS: “(...) A matéria, embora também não ofereça maiores dificuldades, tem sido mal-interpretada no que concerne ao ICMS. Embora se diga estar o imposto embutido no preço, ou ser o consumidor final o contribuinte de fato, juridicamente não se trata de tributo cobrado ou descontado, à exceção da hipótese em que ocorrer substituição tributária. Ilustra-se a matéria com o exemplo da carne no Rio Grande do Sul. Como havia muita sonegação no setor, a norma legal, a fim de facilitar o controle, fazendo-o nas fontes, estabeleceu o regime de substituição tributária. Desta forma, supondo-se que o frigorífico venda a carne a R\$ 2,00 para o retalhista, e este venda a R\$ 5,00 o quilo para o consumidor, valor este estabelecido como pauta na Secretaria da Fazenda face à generalidade das situações concretas, e surge, na venda para o retalhista, a obrigação do frigorífico de declarar e recolher, por responsabilidade própria, o ICMS sobre o valor de R\$ 2,00 e, também, tem a obrigação de cobrar, por substituição tributária, o ICMS sobre a diferença entre o valor da venda e o preço final, ou seja,

A norma penal incide, ainda, quando o contribuinte de direito recolhe o valor excedente ao preço da operação do contribuinte de fato e faz a retenção do valor do tributo para dentro do prazo legal repassar ao Fisco.<sup>477</sup>

Convém gizar que os elementos normativos do tipo penal são o *descontado* e o *cobrado*. O *descontado* deve ser entendido dentro do contexto da substituição tributária: Por tributo ou contribuição social **descontado** por alguém que seja, pela lei, o sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser entendido aquele que é devido pelo chamado “contribuinte substituto” que decorre do interesse, ou da necessidade, identificada pelo legislador, de cobrar o tributo de pessoa diferente daquela que tenha praticado o fato descrito na hipótese de incidência.<sup>478</sup>

Segundo **Pedro Decomain** o presente inciso pode ser aplicado a todo e qualquer tributo cujo ônus haja sido previamente repassado a terceiro, mas que não tenha sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ou responsável que já havia recebido ou descontado de terceiro o seu valor.<sup>479</sup>

Enquanto isso, **Roberto dos Santos Ferreira** contrapõe com a idéia de

---

sobre R\$ 3,00. Se, no prazo legal, não recolher o débito decorrente da venda por responsabilidade própria, haveria inadimplência, ensejando autuação da autoridade fazendária por atraso de pagamento sem, contudo, ter relevância na esfera penal. Mas, se no prazo legal, não recolher o tributo que cobrara na qualidade de substituto tributário, incide ele nas penas do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Na hipótese, a denúncia deve distinguir o débito por responsabilidade própria, no qual existe somente inadimplência, do débito por substituição tributária, na qual o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços foi cobrado antecipadamente do vendedor seguinte, como se fosse venda final, sendo que tais valores devem ser cobrados e recolhidos aos cofres públicos. A omissão do reconhecimento significa que o agente, tendo cobrado ou descontado o tributo, ficou com aquilo que não lhe pertencia. Não se exige o *animus rem sibi habendi*, mas a omissão no recolhimento do tributo cobrado ou descontado, ou seja, exige-se que o agente fique com o tributo *descontado* ou *cobrado*. In: LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 111.

<sup>477</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 154. **Rui Stoco** coloca que a pessoa obrigada à retenção do tributo se apropria do numerário ao deixar de recolhê-lo. In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 344. Em **Juary**, “O tipo legal cinge-se a uma única conduta: a retenção de valor de tributo (ou, redundantemente, de contribuição social), descontado ou cobrado de terceiro pelo contribuinte do tributo, e que este deveria recolher ao sistema arrecadador, dentro de prazo fixado em lei. A figura penal, portanto, aperfeiçoa-se com o simples vencimento do prazo, independentemente de interpelação ou qualquer ato que constitua em mora o obrigado”. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 224.

<sup>478</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 130.

<sup>479</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 94.

que “Trata-se de tipo omissivo, incidente naquelas hipóteses de tributos recolhidas na fonte, em que o responsável deixa de recolher aos cofres da Fazenda Pública o valor do tributo”.<sup>480</sup>

Na realidade, o operador do direito não pode confundir a mera inadimplência com o crime tributário insculpido no inciso II:

(...), temos para nós que o comerciante que deixa de recolher, a tempo e a hora, o ICMS devido não comete o crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Noutra palavras, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro. Está, apenas, numa situação de inadimplência.<sup>481</sup>

Para **Alécio Adão Lovatto**, revela-se de transcendental importância a distinção entre inadimplência e crime tributário:

(...) Se todas as elementares do inciso estiverem presentes, há crime contra a ordem tributária, mas se nem todas estiverem presentes, o deixar de recolher caracteriza-se como simples inadimplência, restrita ao campo tributário. Deflui, pois, como de enorme importância, a distinção.<sup>482</sup>

O mero atraso no recolhimento do tributo encerra um juízo de atipicidade:

O atraso no recolhimento deve ser punido com as multas fiscais administrativas, nunca com pena de detenção, nem com condenação penal. Este fundamento é relevante, porque o não-recolhimento pode não constituir crime,

<sup>480</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 61.

<sup>481</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 4 ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 319. “*Em nosso ordenamento constitucional, não há crime por dívida tributária. De fato, o direito brasileiro não pune nem as dívidas pecuniárias, nem aquilo que algumas legislações estrangeiras chamam de delitos de risco (nos quais, mesmo não havendo tributo a pagar, qualquer ato ou omissão do contribuinte, que coloque em risco os interesses da Fazenda, configura, desde que especificado em lei, crime)*”. In: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS - O delito capitulado no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 – problemas conexos. *Revista de Direito Tributário*, nº 66, São Paulo: Malheiros, p. 64-71, s.d, p. 68. A mera falta de pagamento do tributo, por si só, é mero inadimplemento. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Crimes contra a Ordem Tributária. 3 ed. atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 313.

<sup>482</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 108.

quando restar prova da existência de justa causa elisiva e impeditiva.<sup>483</sup>

**Samuel Monteiro** preleciona a respeito da justa causa elisiva, como excludente do dolo. A justa causa elisiva é excludente do *animus lucrandi ac nocendi* e do *animus habendi rem sibi*, isto é, do dolo específico. Para que o tipo penal do inciso II se faça presente, é necessário, pois, que haja prova cabal do *animus lucrandi ac nocendi* ou do *animus habendi rem sibi*:

19º) (...) Essa conduta desaparece e é elidida se o agente se omitiu porque foi compelido por fato relevante e inevitável: um caso fortuito ou uma força maior que o impediram de recolher o tributo ou a contribuição que recebera de terceiro ou retivera na fonte.<sup>484</sup>

**Paulo José da Costa Júnior** refuta o entendimento de Juízes da Escola Paulista de Magistratura que confunde a inadimplência com a sonegação.

A conduta prevista no inciso II exige o dolo genérico e, jamais, o mero inadimplemento:

A crueldade desse entendimento doutrinário só é comparável às decisões prolatadas pelos tribunais medievais. Não é admissível que algum contribuinte possa ser processado e punido pelo fato de não ter recolhido aos cofres públicos, no vencimento, imposto que declarou regularmente ao Fisco e só não pagou por não dispor, no seu caixa, de disponibilidades financeiras.<sup>485</sup>

Neste diapasão, o elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico, ou a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos o valor de tributo

<sup>483</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 177. "A conduta 'deixar de recolher' implica o não recolhimento do tributo ou de contribuição social que a fonte reteve, descontou ou cobrou de terceiro, 'no prazo legal', o que é diferente de atraso ou recolhimento em atraso ou fora do prazo legal. A figura penal só alcança o não-recolhimento, mas quem recolhe fora do prazo legal ou em atraso cumpriu a obrigação, se o fez com os consectários legais. Isso porque a lei não objetiva punir o mero atraso, mas a figura do não recolhimento". In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 70-71.

<sup>484</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 183.

<sup>485</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 137.

descontado ou cobrado.

O melhor exemplo para enquadramento no tipo penal em análise é dado por **Paulo José da Costa Júnior**: o imposto de renda retido na fonte e as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados.<sup>486</sup>

Outrossim, para **Roque Carrazza e Samuel Monteiro**, a falta de recolhimento do tributo devido deve estar aliada ao dolo específico.<sup>487</sup> “A conduta anti-social do agente deve predominar no tipo penal do inciso II, pois sem ela, o delito não se consuma”.<sup>488</sup>

### 3.2.3.6 Síntese Conclusiva

O art. 2º, inciso II, respeita à conduta de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, como sujeito passivo de obrigação tributária que dever-se-ia recolher ao Fisco.

É a hipótese de substituição tributária. O exemplo mais citado é o ICMS por substituição tributária e não por obrigação própria.<sup>489</sup>

<sup>486</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 136. O elemento subjetivo é o dolo genérico. Não há fim específico para a conduta do infrator. ‘In’ SILVA, Juary C. Op. cit., p. 226. Em Eisele, o elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico, a vontade livre e consciente de não pagar o tributo devido. In: EISELE, Andreas. Op. cit., p. 166.

<sup>487</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 4 ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 318. O tipo do art. 2º, II, exige conduta dolosa específica. In: BASTOS, Celso Ribeiro, ALVES, Francisco de Assis. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Crimes contra a ordem tributária. 3 ed. atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 93

<sup>488</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 182.

<sup>489</sup> É importante, pois, frisar que o ICMS normal, só pelo fato de ser destacado na nota fiscal ou nota-fatura, não integra o tipo penal, porque não há fonte no caso, nem cobrança como fonte. “Se o fabricante deve pagar o ICMS, que também será pago pelo atacadista (com o crédito de entrada) e pelo varejista (com o crédito da compra do atacadista), a Lei Complementar transfere para o industrial ou fabricante a obrigação de cobrar o ICMS na nota fiscal, dispensando, nesta hipótese, (a obrigação de cobrar o ICMS na) a obrigação do atacadista e do varejista de cobrá-los do consumidor final”. MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 178-179. A ausência de recolhimento do ICMS, declarado e por obrigação própria, não se enquadra no delito do art. 2º, II. In: MARAFON, Plínio, SOARES, Maria Helena Tinoco. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva



O tipo penal que envolve as contribuições sociais está regido pela Lei nº 9.983/2000, que será objeto de capítulo próprio.

É de supina importância, neste estágio, saber-se a distinção entre o sonegador e o inadimplente.

Primeiramente, cabe ressaltar que a principal diferença entre ambos é a de que aquele age com dolo específico e este não. O dolo específico consiste na vontade e na consciência da prática delituosa.

Enquanto que, na inadimplência, não tem por escopo ludibriar o Fisco, pois que, declara-se o efetivamente devido. Apenas, há atraso no pagamento, ou simplesmente não se paga, e há ausência de dolo específico.

### 3.2.3.7 Artigo 2º, inciso III

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

**Heloísa Estellita Salomão** aduz que o inciso III, não respeita ao descumprimento de obrigação tributária.<sup>490</sup>

As condutas tipificadas são comissivas: exigir (condicionar o investimento à retribuição ilícita), pagar ou receber (comissão, propina ou desconto).<sup>491</sup>

A doutrina analisa, com acuidade, cada uma das condutas encerradas na norma penal:

(Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 3 ed. atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 186.

<sup>490</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. Op. cit., p. 211.

<sup>491</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 172. Para **Juary**: “Três condutas são previstas no inciso III: “exigir” percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal; “pagar” essa mesma percentagem; e “receber”, para si ou para o contribuinte beneficiário, a prefalada percentagem” In: SILVA, Juary C. Op. cit., p.228.

Três são as condutas que caracterizam o crime. A primeira quando o agente operador do incentivo fiscal exige que o contribuinte lhe pague uma parcela do montante dedutível ou deduzido do imposto ou contribuição, a título de incentivo fiscal. Na segunda o operador paga ao próprio contribuinte uma parte do incentivo fiscal, deixando de ser dada a destinação legal do incentivo. No último caso o agente recebe a parcela do incentivo do contribuinte interessado.<sup>492</sup>

Também se revela de vital importância a transcrição do magistério de

**Pedro Decomain**, que, obtempera:

No primeiro caso, o agente operador do incentivo fiscal exige que o contribuinte lhe pague uma parcela do montante dedutível ou deduzido de imposto ou contribuição, a título de incentivo fiscal.

No segundo caso, paga ao próprio contribuinte uma parcela desse montante, parcela essa que, então, deixa de ter destinação que deveria merecer de acordo com a legislação instituidora de incentivo fiscal.

No terceiro caso, o operador do incentivo recebe essa parcela do contribuinte interessado.<sup>493</sup>

Esclareça-se:

(...) é o intermediário, o contador da empresa ou outra pessoa qualquer que exige do contribuinte um percentual sobre a parcela que tenha sido deduzida de imposto ou de contribuição social, ou que seja dedutível destes. Não se trata, porém, de uma dedução qualquer. Necessário se faz que esta seja proveniente de um incentivo fiscal, concedido pela lei.<sup>494</sup>

E mais:

Contribuinte beneficiário é o sujeito que, tendo realizado o fato gerador material e, portanto, havendo tributo ou contribuição a

<sup>492</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., 83.

<sup>493</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 96.

<sup>494</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p.137.

pagar, opta, em seu planejamento fiscal, por dedução de parcela desse valor do montante global para direcionamento à atividade determinada, nos termos da legislação tributária que prevê o incentivo.<sup>495</sup>

Os delitos previstos no inciso III estão inseridos no conceito de crimes formais. Para a consumação do crime, o sujeito ativo exige ou recebe do contribuinte ou até paga percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição a título de incentivo fiscal.<sup>496</sup>

No dizer de **Juary Silva**, a conduta de “exigir” é crime formal, já o “pagar” ou “receber” percentagens é crime material.<sup>497</sup>

1º) Alcance do tipo. Quaisquer dos atos tipificados no inciso, quando se referirem a comissão, participação, percentagem, gratificação ou paga, em função direta de incentivos fiscais que reduzam o imposto de renda da pessoa jurídica ou da pessoa física ou reduzam contribuição, caracterizam a obtenção para o agente que recebeu, exigiu ou pagou, de uma vantagem econômica ou financeira ilícita. Se o Estado ou Município concederem incentivos fiscais, o tipo pode também compreendê-los.

(...)

2º) *Exigir*. O verbo caracteriza um concurso formal, instantâneo, que independe de resultado patrimonial.<sup>498</sup>

A sua vez, o elemento subjetivo é o dolo genérico, visto que “Não há

<sup>495</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 172. “Não estão sujeitos à reprovação prevista na lei os recebimentos por prestação de serviços relativos a estudos de viabilidade para aproveitamento de incentivos fiscais, por exemplo, assim como os serviços prestados para acompanhamento da implantação e andamento burocrático dos processos respectivos”. In: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 133.

<sup>496</sup> In: DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 96. **Costa Júnior** refere-se tratar de crime formal porque independe do resultado, consuma-se com o mero exigir, pagar ou receber. In: COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p.138. “Cuidando-se de crimes de mera conduta, ao teor dos núcleos verbais insertos no preceito primário, consumam-se independentemente de qualquer resultado naturalístico, bastando a exigência, o pagamento e o recebimento de qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal, sendo impossível a tentativa. Na modalidade *exigir*, temos que a eventual vantagem patrimonial constitui mera fase de exaurimento do crime já consumado quando da exigência tida por indevida”. In: FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 65-66.

<sup>497</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p.230.

<sup>498</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 184.

necessidade de que o pagamento, recebimento ou exigência tenham qualquer finalidade, que não o enriquecimento ilícito do agente”.<sup>499</sup>

#### 3.2.3.8 Síntese Conclusiva

No inciso III, são criminalizadas as condutas de pagar, exigir ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

No tocante à questão de ser crime formal ou material, concorda-se com o pensamento de **Pedro Decomain, Roberto dos Santos Ferreira e Paulo José da Costa Júnior** que sustentam a primeira tese, qual seja, a de ser crime formal. Assim, o mero pagar, exigir ou receber já configura crime fiscal, independentemente de resultado, na medida em que são crimes formais.

Com a aceitação da primeira tese, discorda-se de **Juary Silva** que sustenta que pagar e receber é crime material.

Quanto ao dolo, assiste razão a **Costa Júnior**, ao afirmar que o mesmo é genérico, pois basta a consciência e a vontade de pagar, exigir ou receber percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal para a configuração do delito.

À sua vez, o inciso IV pertine ao descumprimento da obrigação tributária

---

<sup>499</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 174. “O elemento subjetivo do crime é o dolo genérico, representado pelo comportamento, consciente e livre, de exigir, pagar ou receber um percentual sobre o *quantum* da parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal”. In: COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p.138.

principal de pagar tributo, com a conseqüente redução da carga tributária.<sup>500</sup>

### 3.2.3.9 Artigo 2º, inciso IV

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.

As condutas incriminadas envolvem a não-aplicação de incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento ou a aplicação dos mesmos em desacordo com o estatuído.

Na primeira hipótese se cuida de conduta omissiva; na segunda, de conduta comissiva.<sup>501</sup>

Há que ser objeto de destaque a lição de **Samuel Monteiro** que bem delineia a questão, no seguinte norte:

2º) *Deixar de aplicar ou aplicar em desacordo.* O tipo penal exige que haja um projeto, um plano de aplicação, que se denomina de cronograma físico-financeiro ou gráfico de GANT, onde estão os valores a serem aplicados periodicamente, as épocas em que serão aplicados e a natureza das aplicações, isto é, onde serão aplicados os recursos liberados pelo órgão ou entidade, a título de incentivo fiscal.<sup>502</sup>

No inciso IV, tem-se um desvio de finalidade na aplicação do incentivo fiscal.<sup>503</sup> “Desde que o imposto devido foi reduzido com o abatimento do valor

<sup>500</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. Op. cit., p. 211.

<sup>501</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 231-232. Para **Costa Júnior**, deixar de aplicar é conduta omissiva. JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 139.

<sup>502</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 186.

<sup>503</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 114.

correspondente ao incentivo fiscal, tal montante deve ser aplicado corretamente e de acordo com o estatuído, pena de configurar o delito previsto neste inciso”.<sup>504</sup>

A consumação do tipo penal tributário, desse modo, ocorre quando o recurso for aplicado em desacordo com o estatuído ou quando expirar o prazo para a aplicação do mesmo, sem ter sido feito.<sup>505</sup>

O elemento subjetivo é o dolo genérico. É a vontade livre e consciente de não aplicar ou de aplicar em desacordo com o que foi estabelecido:<sup>506</sup>

A reprovabilidade da conduta requer a ocorrência do dolo, não alcançando, portanto, os desvios que ocorram por circunstâncias alheias à vontade do contribuinte. Assim, se determinado contribuinte recebe incentivos fiscais, comprometendo-se a exportar determinada quantidade de produtos e não consegue cumprir seu compromisso em decorrência de mudanças na política econômica que inviabilizem as exportações, não há dolo e, portanto, não há o que punir.<sup>507</sup>

Ainda, analisando a questão do dolo para a configuração de tipo penal, esclarece **Roberto dos Santos Ferreira** que:

(...) Assim, somente incidirá no tipo penal aquele que, dolosamente, aplicar recursos liberados por entidade de desenvolvimento, a título de incentivos fiscais ou parcelas de imposto, em finalidade diversa da estabelecida em lei ou contrato.<sup>508</sup>

<sup>504</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 345.

<sup>505</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 139-140. “Na modalidade omissiva não se exige que o contribuinte se aproprie da parcela ou das parcelas, bastando que não diligencie aplicá-las. O crime é, pois, formal, independentemente por completo de resultado. Se houver prazo, legal ou convencional, o delito só se aperfeiçoa com o vencimento deste, inclusive de suas eventuais prorrogações”. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 231-232. No caso de incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas: “Nesses casos, a consumação não se dá com o depósito do numerário correspondente ao incentivo fiscal na conta vinculada do beneficiário, mas com a efetiva prova material da não-aplicação, aplicação em desacordo ou aplicação parcial dos recursos de acordo “com o estatuído”. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 80.

<sup>506</sup> JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 139. Juary Silva fala em dolo genérico. In: SILVA, Juary C. Op. cit., p. 233.

<sup>507</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., 134.

<sup>508</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 66.

De outra banda, para **Samuel Monteiro**, o “deixar de aplicar” consiste no dolo genérico, enquanto o “aplicar em desacordo” consiste na culpa.<sup>509</sup>

### 3.2.3.10 Síntese Conclusiva

No inciso IV, os verbos nucleares do tipo constituem em deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído ou avençado, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas, seja por órgão ou por entidade em desenvolvimento.

Não há como não sustentar que há desvio de finalidade nas citadas condutas.

No entanto, a divergência ocorre quanto ao elemento subjetivo.

A maioria dos doutrinadores defende como elemento subjetivo a presença do dolo genérico como imprescindível à configuração do tipo penal.

Porém, **Samuel Monteiro** preceitua que *deixar de aplicar* é dolo genérico e *aplicar em desacordo* é conduta típica culposa.

Corrobora-se o entendimento de que todas as condutas exigem o dolo genérico e não há como se fundamentar uma conduta na modalidade culposa, em sede de crime tributário, até porque afrontaria o princípio da “excepcionalidade dos crimes culposos”.

---

<sup>509</sup> O tipo não compreende eventuais atrasos nas aplicações, justificadas por casos fortuitos e força maior. O que se reprime são duas modalidades de locupletamento ilícito penalmente: a) o beneficiário recebeu o incentivo fiscal ou a parcela do imposto e simplesmente não o aplicou, preferindo especular com o dinheiro, ou comprando bens particulares etc. Típica conduta dolosa; b) o beneficiário aplicou o numerário recebido do órgão ou da entidade, em outro empreendimento de utilidade gerador de empregos, de assistência social e de impostos, mas fora do projeto. Típica conduta culposa; c) ou aplicou parte dos recursos liberados no projeto aprovado e desviou outra parte. In: MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 186- 187.

### 3.2.3.11 Artigo 2º, inciso V

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Finalmente, o inciso V, refere-se ao processamento de dados, em especial, à utilização ou divulgação de programa de processamento de dados em que o sujeito passivo tem informação contábil diversa da legalmente alcançada à Fazenda Pública: “Assim, mesmo que ninguém venha a utilizar-se do programa que permita o controle de informações diversas daquelas a serem fornecidas ao Fisco, a sua divulgação pelo inventor já configura o crime”.<sup>510</sup>

Constitui-se em crime formal, visto que basta a utilização ou divulgação do programa:<sup>511</sup> “Trata-se de tipo penal comissivo em que são previstas duas formas de atuação: utilizar ou divulgar. Em ambas os casos, temos crimes de mera conduta, sem que se exija resultado naturalístico”.<sup>512</sup>

**Juary Silva** exemplifica como hipótese do delito em comento “(...) uma espécie de “Caixa 2” eletrônico, sob a forma de um programa de processamento de dados, que permita ao contribuinte possuir uma informação contábil e fornecer outra ao Fisco”.<sup>513</sup>

Exige-se o dolo genérico “(...)”, consistente na vontade livre e consciente de

<sup>510</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 84.

<sup>511</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 141. É crime formal. In: DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 102. Para, Juary Silva, Op. cit., p. 234, também.

<sup>512</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. Op. cit., p. 67. Para **Eisele**: “A conduta se exterioriza na forma comissiva, implicando em ação do agente na realização do núcleo do tipo, pelo ato de utilizar ou divulgar o *software*, independentemente de eventual resultado material, decorrente da atividade (evasão fiscal ou comercialização efetiva do produto), pois trata-se de crime formal”. In: EISELE, Andreas. Op. cit., p. 184.

<sup>513</sup> SILVA, Juary C. Op. cit., p. 234.



utilizar-se do programa de dados ou de divulgá-lo, sabendo-o diverso dos moldes daquele pertencente à Fazenda Pública”.<sup>514</sup>

**Rui Stoco**, a seu turno, entende ser caso de dolo específico. O dolo específico pode ser visualizado nas expressões “com a intenção de eximir-se”; com a intenção de exonerar-se”; “com o propósito de”; “com o objetivo de”; e, “para si ou para o contribuinte”.<sup>515</sup>

Um aspecto interessante é o de que a expressão *informação contábil diversa* denota a figura da falsidade ideológica, pois, o conteúdo da informação objeto do programa de processamento de dados deve ser ideologicamente falso em relação à informação prestada à Fazenda Pública, além da informação diversa ser juridicamente relevante.<sup>516</sup>

**Lovatto, Costa Júnior e Decomain**, em sintonia de idéias, advertem para o fato de que a conduta do inciso V, pode ensejar a tipificação do art. 1º:

Contudo, se o agente utiliza o programa, criando uma contabilidade paralela diversa daquela fornecida à Fazenda Pública, e, através do expediente, houver a omissão de operações, de lançamentos, ou qualquer outro meio fraudulento capaz de reduzir ou suprimir o tributo devido, a conduta desloca-se para a tipificação do artigo 1º.<sup>517</sup>

Inclusive, para **Costa Júnior e Decomain** o predito inciso configura norma subsidiária ao art. 1º.<sup>518</sup>

<sup>514</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 141. Stoco diz que: “(...) O sujeito faz inserir nos registros contábeis, através de processamento de dados, informações diversas daquelas que deveria prestar ao Fisco, com o intuito de lesá-lo, obtendo, com isso, a supressão ou redução de tributo”. In: STOCO, Rui. Op. cit., p. 345.

<sup>515</sup> STOCO, Rui. Op. cit., p. 346.

<sup>516</sup> MONTEIRO, Samuel. Op. cit., p. 188. Em **Paulino**: “O tipo penal traz a figura da falsidade ideológica na expressão “informação contábil diversa daquela que é, por lei”, ou seja, o conteúdo da informação de que trata o objeto do programa de processamento de dados deve ser falso em relação à informação verdadeira ou àquela prestada à Fazenda Pública”. In: PAULINO, José Alves. Op. cit., p. 85.

<sup>517</sup> LOVATTO, Alécio Adão. Op. cit., p. 114.

<sup>518</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 140.

Este crime também tem natureza subsidiária, na medida em que, no mais das vezes, a contabilidade paralela, inclusive quando operada por intermédio de sistema de processamento de dados, implicará também omissão na expedição de documentos fiscais, emissão mendaz de tais documentos (indicação neles, por exemplo, de valores de venda inferiores aos reais), e omissão ou falsidades na escrituração de livros fiscais, resultando todas essas condutas em supressão ou redução do pagamento de tributos e correspondendo, destarte, a crimes previstos pelo artigo 1º da lei.<sup>519</sup>

**Edmar Filho** afirma que a utilização de programa de processamento de dados que permita possuir informação diversa daquela que deve ser fornecida à fiscalização é meio utilizado para a supressão ou redução de tributos ou contribuição social.<sup>520</sup>

### 3.2.3.12 Síntese Conclusiva

O inciso V, do artigo 2º, penaliza as condutas de utilizar ou divulgar programa de processamento de dados com informação contábil diversa da fornecida ao Fisco, como a contabilidade paralela.

A questão nuclear é a de que o inciso V, do artigo 2º é de aplicação subsidiária ao artigo 1º.

Desta feita, **Edmar Filho** não pode dizer que o meio utilizado, aos fins do inciso V, do artigo 2º é a supressão ou redução de tributos ou contribuição social, posto que supressão ou redução tributárias respeitam, tão-somente, ao artigo 1º.

Muitas vezes, consoante leciona Rodrigo Rios, as condutas podem ser

<sup>519</sup> DECOMAIN, Pedro. Op. cit., p. 102.

<sup>520</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. c it., 134.

enquadradas em diversos incisos, tanto do artigo 1º, quanto do artigo 2º. Caso houver resultado naturalístico, ter-se-á o enquadramento no artigo 1º. Demais, **Rodrigo Sánchez Rios** é quem melhor pondera a respeito das diferenças existentes entre o artigo 1º e o artigo 2º, da Lei nº 8.137/90:

De outra parte, observado o diploma legal, somente se poderia aceitar que diversos fatos previstos nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90 também estão relacionados como delitos nos incisos do art. 2º da mesma lei. Com uma análise comparativa dos textos dos incisos dos dois artigos, percebe-se que o legislador teria desprezado a utilização de critérios lógico-jurídicos razoáveis na redação dos tipos, quando elencou um fato em um ou outro dispositivo. Disto avultariam incongruências dificilmente superáveis ao tempo em que a norma penal deva ser efetivamente aplicada.

Para melhor compreensão, tome-se o seguinte exemplo: comprovadamente com o objetivo de sonegar tributos, o réu registrou, nos livros de sua empresa, notas fiscais que não correspondem à efetiva prestação de serviços pelas firmas supostamente eminentes; assim, certo montante de tributo foi sonegado, em consequência da majoração fraudulenta dos custos. Abstratamente, estes fatos tanto poderiam ser passíveis de sujeição às normas contidas no art. 1º, II, como no art. 2º, I, ambos da Lei nº 8.137/90. Poderiam configurar a supressão de tributo a pagar com inserção de elementos inexatos em livro, exigido pela lei fiscal (art. 1º, II) ou o emprego de fraude para a desobrigação de pagamento de tributo (art. 2º, I). Caso aquele réu assumisse a possibilidade de sua ação fraudulenta resultar em sonegação de tributos, indubitável que mereceria pena privativa de liberdade que poderia variar entre dois e cinco anos de reclusão (art. 1º, II).

Entretanto, como a adequada classificação legal do fato, neste caso, dependeria apenas da análise da intenção do sujeito, não é absurdo pensar que, se ele realmente tivesse buscado arditamente a dispensa do pagamento de tributos, poderia ser sancionado com pena privativa de liberdade muito menor, variável entre seis e dois anos de detenção (art. 2º, I). Ou seja: se presente

em sua consciência o que se denomina dolo eventual, o agente receberia sanção mais gravosa do que se fosse apurado que agiu com especial fim de sonegar tributos, tanto em relação à quantidade da reprimenda como no tocante ao regime do cumprimento da pena.

Adotada a tese de que o art. 1º tipifica crimes de dano e o art. 2º prevê delitos de mero perigo, evidente estaria a falta de critério razoável na elaboração dos tipos penais em comento, porquanto não há maior justificativa para que certa conduta seja proibida em dois artigos da mesma lei e, mais grave, possa merecer diferentes graus de reprovação. Destarte, vê-se que não parece esta a melhor interpretação a ser dada aos textos do diploma normativo em foco.<sup>521</sup>

Segundo **Heloísa Estellita Salomão**, dito inciso comportaria mera sanção administrativa e não pena privativa de liberdade.<sup>522</sup>

### 3.2.3 CRIMES PREVIDENCIÁRIOS

Delineadas as figuras típicas dos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, insta acentuar que em matéria de tipos penais previdenciários, tem-se dois marcos legislativos fundamentais: o da vigência do artigo 95, alínea d, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991 e, no presente momento, o da Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, em vigor.

Anteriormente ao advento da Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 que introduziu o artigo 168-A, no Código Penal Brasileiro ou a denominada apropriação indébita previdenciária, vigia a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, especialmente,

<sup>521</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. Op. cit., p. 83-84.

<sup>522</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. Op. cit., 212.

em seu artigo 95, alínea *d*.<sup>523</sup>

O artigo 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991 tipificava a seguinte conduta:

Art. 95 – Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida a Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público.

Insta acentuar que o verbo nuclear do tipo consistia na conduta omissiva de “deixar de recolher”.<sup>524</sup>

Cuidava-se de crime omissivo próprio, que se consumava no momento em que expirava o prazo legal para o recolhimento da contribuição social e não se exigia o resultado naturalístico.<sup>525</sup>

De outra banda, **Ney de Barros Bello Filho** classificava o delito previdenciário como omissivo misto e de mera conduta. Justificava ser omissivo misto pelo fato de que, primeiro, descontava-se, contabilmente, o valor da contribuição do salário dos empregados, depois, deixava-se de recolher este valor à autarquia previdenciária.<sup>526</sup>

Impende ressaltar que o elementar é que esta quantia seja efetivamente

<sup>523</sup> A Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 foi publicada em 17 de julho de 2000 e começou a vigorar em 15 de outubro de 2000, ou seja, noventa dias após a data de sua publicação. In: GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários**: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato, a questão do prévio exaurimento da via administrativa. V. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 17.

<sup>524</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 106.

<sup>525</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 155. **Clèmerson Clêve** reputa ser um crime omissivo próprio ou de mera conduta “( . ) consistente no não-recolhimento a tempo de quantia deduzida a título de incidência de contribuição previdenciária”. In: CLÊVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias: não-recolhimento. Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91 – Inconstitucionalidade. **Revista dos Tribunais**. V. 736, São Paulo, fev. 1997, p. 531.

<sup>526</sup> BELLO FILHO, Ney de Barros. Op. cit., p. 481; 493. Para o mesmo autor “A razão está com quem afirma que o arrecadar não integra a conduta. Em primeiro lugar, pela impossibilidade de se imaginar um “descontar” em sentido físico, como acima alinhado. Em segundo lugar, porque aí haveria criminalização de ato lícito. Mais que isso, é uma obrigação imposta ao agente pela legislação tributária. Quer dizer, ao realizar a arrecadação o empresário não comete crime algum. Ao contrário, está cumprindo seu dever legal”. In: BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 109-110.

devida; que o elemento temporal seja a época própria para recolhimento desta contribuição e que decorra de previsão legal.<sup>527</sup>

Contrariamente aos doutrinadores em comento, **Juary Silva** reputa a figura previdenciária como crime material, posto que se consuma depois de ultrapassado o prazo para recolhimento do tributo.<sup>528</sup>

A tanto, aqui, não se exigia como elementar do tipo a fraude.<sup>529</sup>

No que pertine ao elemento subjetivo era o dolo genérico, ou seja, a vontade e a consciência de descontar os valores das contribuições previdenciárias dos empregados e de não recolher estes valores à autarquia federal. Não era necessário demonstrar o *animus rem sibi habendi*.<sup>530</sup>

Porém, no tocante à pena do tipo em epígrafe, destaque-se que:

A pena do crime em questão foi fixada por remissão ao art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, ou seja, 2 (dois) a 6 (seis) anos de reclusão, e multa. A técnica legislativa utilizada é deplorável, inclusive porque o delito com o qual foi equiparada a pena é uma forma especial de apropriação indébita, e a omissão no recolhimento de contribuições descontadas é estruturalmente diferente da apropriação, como já se viu.<sup>531</sup>

Desta feita, **Rodrigo Sánchez Rios** pondera que o art. 95, 'd', da Lei 8.212/91 é um preceito despido de sanção, porque se o art. 5º, da Lei 7.492/86 fosse revogado, ter-se-ia a atipicidade de conduta nas alíneas 'd' e 'f' do art. 95, da Lei 8.212/91 ou a *abolitio criminis*. Sem afastar a flagrante a ofensa ao princípio da

<sup>527</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 122 e BELLO FILHO, Ney de Barros. Op. cit., p. 479; 483. Em Bello Filho "O crime somente se consuma se o estado de inação perdurar até determinada data, que é aquela definida na própria norma tributária. No descritor ou no conseqüente da norma específica". In: BELLO FILHO, Ney de Barros. Op. cit., p. 485.

<sup>528</sup> SILVA, Juary. Op. cit., p. 245.

<sup>529</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 116.

<sup>530</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 127. Para Juary o dolo também é o genérico. In: SILVA, Juary. Op. cit., p. 245.

<sup>531</sup> BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Op. cit., p. 179.

legalidade, insculpido nos artigos 5º, XXXIX, da Lei maior e 1º, do Código Penal.<sup>532</sup>

Como se não suficientes as críticas de **Baltazar Júnior** e de **Sánchez Rios, Bello Filho** referenda o pensamento desses autores:

Fixar conduta criminosa em um diploma legislativo, remetendo a fixação da pena para outro dispositivo de uma outra lei não obedece a melhor técnica. O objetivo de fornecer maior clareza possível, para que cumpra a norma o seu escopo de prevenção, fica sensivelmente abalado.<sup>533</sup>

A tanto, prefere-se concordar com **Baltazar Júnior** que sustenta que o art. 95, alínea d, da Lei nº 8.212/91 tipifica a conduta omissiva de “deixar de recolher” e que o crime é de mera conduta.

Discorda-se de **Ney Bello Filho** justamente por dizer que o delito em epígrafe é de conduta mista, por primeiro se descontar o valor dos empregados, segundo, por não recolher o prefalado valor aos cofres da Previdência.

No entanto, ambos concordam que o crime é de mera conduta, visto que a mera conduta do agente já consuma o crime e que independe de resultado naturalístico.

Outrossim, a Lei nº 8.212/91 contém uma impropriedade legislativa ao descrever somente o preceito e remeter a sanção ao art. 5º, da Lei 7.492/86, que estabelece a pena de dois a seis anos de reclusão e multa. E, por igual, por ser a sanção prevista muito superior à prevista no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, para os tributos.

<sup>532</sup> SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. **Tutela penal da seguridade social: evolução legislativa e novo diploma legal (Lei 9.983, de 14 de julho de 2000)**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31.

<sup>533</sup> BELLO FILHO, Ney de Barros. Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias. **Revista dos Tribunais**, v. 732, out. 1996, p. 478.

### 3.2.3.1 Apropriação Indébita de Contribuições Previdenciárias

Ademais, vistas as principais características da legislação aqui posta, a Lei nº 8.212/91 impende analisar os aspectos fundamentais da apropriação indébita previdenciária, constante do artigo 168-A do Código Penal.

A um, pelo ‘*caput*’ do artigo, tem-se um crime omissivo puro de “deixar de repassar” à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes:

Art. 168-A Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Gize-se que o não-recolhimento de tributos ou de contribuição social pode ocorrer:

(...) a) pelo contribuinte de tributos indiretos, em face de lhe ser oportunizado o repasse (cobrança) da carga econômica da operação a terceiro; b) pelo responsável tributário (nos termos do art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) obrigado ao desconto, recolhimento ou arrecadação do valor devido pelo contribuinte, e que, por esse motivo, atua como agente de retenção.<sup>534</sup>

**Andreas Eisele** aduz que “Como pressuposto de fato (material) para a prática da conduta que configura o núcleo do tipo (apropriação), encontra-se a posse ou a detenção do bem”.<sup>535</sup>

E **Luiz Flávio Gomes** adverte para o fato de que a apropriação tem que ser indevida:

O que está incriminado, como *meta final da norma ou mera optata*, não é o fato

<sup>534</sup> EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 36.

<sup>535</sup> EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 75.



(exclusivo) de *deixar de repassar, deixar de recolher ou deixar de pagar*. Não é, em suma, o mero ato de apropriar-se. Essas condutas, isoladamente consideradas, configuram uma mera infração civil ou administrativa (tributária). A simples negativa de restituição da coisa (no caso: da contribuição ou do benefício) ou a mera omissão de emprego ao fim determinado não significa automaticamente o delito de apropriação. Significa uma apropriação, mas não o *delito de apropriação*, que exige algo mais: que tal apropriação seja indevida.<sup>536</sup>

Por importante, o crime de apropriação indébita previdenciária é material.

Sendo assim, a acusação terá que demonstrar a quantia devida a título de apropriação, sendo insuficiente a Notificação Fiscal de Lançamento do Débito: “Portanto, não havendo materialidade delitiva, consistente em quantia determinada que o empresário descontou do funcionário e utilizou como se dono fosse, não se poderá mais falar na configuração de delito algum”.<sup>537</sup>

Segundo **Luiz Flávio Gomes**, além de ser crime material e de lesão patrimonial: é crime de conduta mista. Visto se ter, primeiro, uma conduta comissiva de recolher ou de descontar as contribuições. Segundo, por se ter uma conduta omissiva de deixar de recolher ou de repassar.<sup>538</sup>

Quanto ao elemento subjetivo, **Roberto Podval e Paula Mandel** defendem a necessidade de se provar não só o dolo genérico ou a intenção de o agente se apropriar dos valores, mas também o dolo específico ou a intenção de ter um benefício para si ou para terceiros.<sup>539</sup>

À sua vez, **Rodrigo Sánchez Rios** fala, tão-somente, em dolo, ou “(...) a

<sup>536</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 33.

<sup>537</sup> PODVAL, Roberto, MANDEL, Paula Kahan. Crimes de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária – comentários críticos à Lei nº 9,983, de 14/07/00. *Revista Dialética de Direito Tributário*, fev. 2001, p. 109.

<sup>538</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 30-33.

<sup>539</sup> PODVAL, Roberto, MANDEL, Paula Kahan. Op. cit., p. 110.

vontade livre e consciente de deixar de repassar as contribuições ditas contribuições.<sup>540</sup>

E em **Luiz Flávio Gomes** se exige o dolo específico ou um *animus especial* de se apropriar indevidamente do valor recolhido ou descontado.<sup>541</sup>

Finalmente, o apenamento da apropriação indébita previdenciária é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa. **Luiz Flávio Gomes** repisa o fato de que o artigo 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91 que remete à pena do artigo 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, tem uma pena de 2 (dois) a 6 (seis) anos de reclusão, e multa. A lei mais nova, portanto, por ser mais benéfica, retroage a fatos pretéritos, consoante o preceito constitucional.<sup>542</sup>

A dois, na previsão do parágrafo primeiro, inciso I:

§ 1.º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público.

Ressalte-se que o tipo penal do parágrafo primeiro, inciso I, do artigo 168-A, praticamente é o art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90.

Deve prevalecer, pois, o artigo 168-A, por ser norma especial do Código Penal, diante da regra geral do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, na opinião de **Luiz Flávio Gomes**.<sup>543</sup>

Enquanto **Andreas Eisele** diz que “Em parte, o inciso I repete a descrição

<sup>540</sup> SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. **Tutela penal da seguridade social: evolução legislativa e novo diploma legal** (Lei 9.983, de 14 de julho de 2000). São Paulo: Dialética, 2001, p. 35.

<sup>541</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 34.

<sup>542</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 18.

<sup>543</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 37. É delito material, na letra de Luiz Flávio Gomes. In: GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 38.

do fato tipificado no *caput*, motivo pelo qual seu conteúdo é redundante e, por consequência, inócuo”.<sup>544</sup>

Dentre as principais características destaca-se a expressão “outra importância”, que se refere àquela sem natureza jurídica de contribuição social.<sup>545</sup>

E mais:

O que está em jogo é aquilo que ele descontou de pagamento efetuado a segurados (empregados, por exemplo), a terceiros ou arrecadada do público. Algo que se descontou do *alheio*, não algo que é da própria responsabilidade do agente.<sup>546</sup>

A três, tem-se na conduta típica do inciso II que:

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços.

Por igual, tal qual o inciso I, é crime material que se consuma com a efetiva apropriação do contabilizado e não recolhido.<sup>547</sup>

É essencial nesse inciso dizer que “(...)”. A *ratio legis* é a seguinte: no preço final do produto ou do serviço já está embutido (ou poderia estar) o valor das contribuições devidas. Sendo assim, se são contabilizadas e depois não são repassadas para o INSS, há a apropriação desse “custo”.<sup>548</sup>

Outrossim, conclui-se com a crítica de **Eisele** que “(...)”, pois amplia o âmbito de abrangência do tipo de modo a não se poder identificar seus limites, pois todos os custos de produção ou despesas contábeis da atividade empresarial levam

<sup>544</sup> EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 125.

<sup>545</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 125.

<sup>546</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 37.

<sup>547</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. Cit., p. 38.

<sup>548</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 38.

em consideração os reflexos econômicos da carga tributária/fiscal".<sup>549</sup>

Detalhe interessante é que caso o contribuinte não registre ou não escrete suas operações ter-se-á, diante disso, a sonegação previdenciária e não a apropriação indébita.<sup>550</sup>

A três, criminaliza-se no inciso III:

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

O inciso III prevê a hipótese de falta de pagamento de benefício previdenciário cujo valor ou quota já tenha sido reembolsado à empresa:<sup>551</sup>

Isso ocorre, por exemplo, com o salário-família, que é um benefício devido ao segurado (ao empregado). Quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social, não pode aquela apropriar-se desse valor reembolsado.<sup>552</sup>

Conseqüentemente, se o valor não foi reembolsado, não há crime.<sup>553</sup>

Por tudo, é importante destacar, no que pertine ao elemento subjetivo, que:

Na vigência da Lei 9.983/00, como já afirmamos, para a configuração do delito, do ponto de vista subjetivo, são indispensáveis: (a) a consciência de não repassar para a previdência o que lhe é devido; (b) que essa omissão esteja iluminada por uma outra especial circunstância, qual seja, a de que o agente podia repassar e não repassou. Não importa eventual enriquecimento ilícito; não interessa se o sujeito usou ou não o valor não repassado, se auferiu ou não proveito, se transferiu para terceiro etc.<sup>554</sup>

<sup>549</sup> EISELE, Andreas. Op. cit. p. 126.

<sup>550</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 39.

<sup>551</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 127.

<sup>552</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 39.

<sup>553</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 39.

<sup>554</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 54.

O § 3º, desse art. 168-A, a sua vez, respeita ao perdão judicial:

§ 3º. É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a pena de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou,  
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

O prefalado parágrafo prevê o perdão judicial (deixar de aplicar a pena) e a aplicação, tão-só, de pena de multa, por primariedade e bons antecedentes do agente: “Uma vez preenchidos os requisitos legais, o juiz poderá *optar* entre o perdão judicial ou aplicar somente a pena de multa (levando em conta as peculiaridades de cada caso concreto)”.<sup>555</sup>

**Luiz Flávio Gomes** esclarece que duas são duas hipóteses de perdão judicial ou de aplicação de multa: a primeira, de pagamento da contribuição e acessórios, antes do oferecimento da denúncia; a segunda, quando o valor devido for igual ou inferior ao estabelecido pela previdência social, administrativamente, como mínimo para o ajuizamento de execuções fiscais:

Débitos de até R\$ 5.000,00, portanto, dão ensejo ao perdão judicial ou aplicação unicamente da multa. Porém, não todos. Se o valor dos débitos não excede a R\$ 1.000,00, é o caso de se aplicar o princípio da insignificância, como veremos em seguida. Atualmente, aliás, o valor se alterou para R\$ 2.500,00, consoante a MP 1.973-63, de

<sup>555</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 64. Na opinião de **Podval** e **Mandel**, o perdão judicial não configura faculdade e sim poder-dever jurisdicional, desde que preenchidos os requisitos legais. In: **PODVAL**, Roberto, **MANDEL**, Paula Kahan. Op. cit., p. 114

29.06.2000.<sup>556</sup>

No entanto, na doutrina:

Não há divergência acerca do fato de que o *animus rem sibi habendi* é imprescindível para a caracterização da conduta típica, o qual consiste na intenção de tornar a coisa própria, com característica de propriedade.<sup>557</sup>

E mais, como elemento subjetivo basta o dolo genérico “(...)”, restringindo-se à intenção de praticar a conduta nuclear do tipo, sem qualquer outra finalidade”.<sup>558</sup>

### 3.2.3.2 Síntese Conclusiva

Interessa acentuar, aqui, as diferenças existentes entre o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e o art. 168-A, do Código Penal Brasileiro.

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, trata da omissão no recolhimento de tributos indiretos ou devidos pelo responsável tributário ou agente de retenção.<sup>559</sup>

Ora, no art. 2º, II, tem-se como verbo nuclear do tipo “deixar de recolher”, enquanto no artigo 168-A tem-se “deixar de repassar”.<sup>560</sup>

Sinteticamente, o art. 2º, II, pertine, unicamente a tributos e se constitui em crime formal, enquanto o art. 168-A pertine a contribuições sociais e é um crime material.

<sup>556</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 65.

<sup>557</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 78.

<sup>558</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 79.

<sup>559</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 80. O responsável tributário, como agente de retenção, desconta do contribuinte o valor correspondentes aos tributos ou contribuições sociais e não os tributos ou as contribuições sociais. In: EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 83.

<sup>560</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 116.

### 3.2.3.3 Sonegação de Contribuições Previdenciárias

No artigo 337-A, do Código Penal Brasileiro, tem-se a descrição da figura típica da sonegação de contribuições previdenciárias.<sup>561</sup>

No 'caput' do art. 337-A, tem-se a supressão ou redução de contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas elencadas nos três incisos.<sup>562</sup>

Art. 337-A Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Para **Eisele** o artigo 337-A, do Código Penal é análogo ao artigo 1º, 'caput', da Lei nº 8.137/90:

Assim como a figura do art. 1º, 'caput', da Lei nº 8.137/90, o crime é material, pois apenas se consuma com a ocorrência do resultado naturalístico consistente na evasão, e as condutas nucleares do tipo são a supressão e a redução (ou melhor, os atos ou omissões

<sup>561</sup> A sonegação das contribuições previdenciárias estava legalmente prevista no artigo 95, nas alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, que por não prever as consequências jurídicas, ensejava a aplicação da Lei nº 8.137/90. In: SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. Op. cit., p. 38.

<sup>562</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 216-217.

que as implementem).<sup>563</sup>

Predito tipo penal é crime material, há imprescindibilidade do resultado e a conduta é mista:

Trata-se de crime de *conduta mista*. Mais precisamente, crime comissivo de conduta mista. É comissivo porque a norma final é proibitiva (está proibido suprimir ou reduzir contribuição social). Mas ao mesmo tempo a forma de realização das condutas é omissiva. O que está proibido, no final, não é só o ato da omissão. Mais que isso: é preciso que da omissão surja um resultado jurídico: supressão ou redução da contribuição devida. Assim o bem jurídico resulta lesionado.<sup>564</sup>

Concordam **Eisele** e **Gomes** que a sonegação previdenciária é crime material e de conduta mista.<sup>565</sup>

Destaque-se que o elemento subjetivo é o dolo.<sup>566</sup> Desta feita, o apenamento estabelecido no art. 337-A do Código Penal é de reclusão de 2 a 5 anos e multa.

Compara-se o a pena do art. 337-A com a pena prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 é de detenção de 6 meses a 2 anos e multa.

**Heloísa Salomão** entende diante disso, que se tem penas desiguais, com tratamento desigual para condutas idênticas, em flagrante ofensa ao princípio da isonomia (art. 5º, 'caput', da Carta Magna).<sup>567</sup>

Na sonegação previdenciária, por igual, questão relevante é a figura penal do perdão judicial, constante no § 2º, do artigo 337-A do Código Penal, tal qual no art. 168-A, § 3º:

<sup>563</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 36.

<sup>564</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 81.

<sup>565</sup> EISELE, Andreas. Op. cit., p. 36.

<sup>566</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 81.

<sup>567</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 216-217.



Art. 337-A. (...)

§ 2º. É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (Vetado);

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Em especial, no que pertine, ao inciso II desse parágrafo:

(...) A distinção fundamental que se deve fazer nesse inciso II é a seguinte: (a) se o valor das contribuições não ultrapassa R\$ 2.500,00, deve-se aplicar o *princípio da insignificância* (cf. supra Cap. 2, n. 15); (b) se o valor passa de R\$ 2.500,00 e não extrapola o limite de R\$ 5.000,00, cabe perdão judicial ou aplicação exclusiva da multa (cf. supra Cap. 2, n. 14 e 15).<sup>568</sup>

#### 3.2.3.4 Síntese Conclusiva

Existem distinções fundamentais entre as figuras delitivas da *apropriação indébita previdenciária* e da *sonegação de contribuições previdenciárias*.

Na apropriação indébita previdenciária, pois, inexistente a fraude e o dolo é posterior à retenção dos valores descontados. Enquanto isso, na sonegação de contribuições previdenciárias há a fraude e o dolo é anterior à retenção dos valores descontados.<sup>569</sup>

Entretanto, segundo **Heloísa Estellita Salomão**, tanto a apropriação indébita previdenciária quanto a sonegação de contribuições previdenciárias se constituem no descumprimento de obrigação tributária principal de pagamento de

<sup>568</sup> GOMES, Luiz Flávio. Op. cit., p. 82.

<sup>569</sup> PODVAL, Roberto; MANDEL, Paula Kahan. Op. cit., p. 113.

tributo.<sup>570</sup>

Todavia, **Rodrigo Sánchez Rios** e **Heloísa Estellita Salomão** sustentam a idéia de que, na verdade, os crimes previdenciários deveriam ter sido veiculados na própria Lei nº 8.137/90.<sup>571</sup>

Entendemos, portanto, que a norma incriminadora do artigo 168-A, § 1º, I, do Código Penal, ao estabelecer tratamento mais severo para conduta idêntica àquela descrita no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, com base em fator de *discrímen* que não só não guarda pertinência lógica com o regime adotado mas, mais que isso, que conduz a efeitos dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente, fere o princípio da isonomia e é, por tal razão, inconstitucional.<sup>572</sup>

E mais, **Heloísa Estellita Salomão** caracteriza a nova definição como assistemática, pois a apropriação indébita previdenciária está nos crimes contra o patrimônio, dentro do capítulo da apropriação indébita (art. 168-A, do CP) e a sonegação de contribuições previdenciárias nos crimes contra a administração pública (art. 337-A, do CP).<sup>573</sup>

Por fim, ressalte-se que, quanto à pena, o artigo 168-A do Código Penal que cuida da apropriação indébita previdenciária pune mais severamente com pena de reclusão, que o artigo 2º, II, da Lei nº 8137/90, que pune com pena de detenção.

Respeitando as opiniões em contrário, acredita-se que a apropriação

<sup>570</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. *Op. cit.*, p. 216-217.

<sup>571</sup> SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. **Tutela penal da seguridade social**: evolução legislativa e novo diploma legal (Lei 9.983, de 14 de julho de 2000). São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

<sup>572</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (Art. 168-A, § 1º, Código Penal). In: SALOMÃO, Heloísa Estellita et alii. **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105.

<sup>573</sup> SALOMÃO, Heloísa Estellita. *Op. cit.*, p. 212.

indébita previdenciária do art. 168-A do Código Penal se assemelha à figura delitiva tributária do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Contudo, dita apropriação é crime material e a conduta do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 é crime formal.

No que pertine à sonegação previdenciária do art. 337-A do Código Penal há uma similitude com o art. 1º, da Lei nº 8.137/90. São condutas análogas ao predito artigo 1º, que exigem resultado, por ambos serem crimes materiais.

Desta feita, pecou a técnica legislativa em não inserir a apropriação indébita e a sonegação previdenciárias no corpo da Lei nº 8.137/90.

## CONCLUSÃO

Os crimes contra a ordem tributária mereceram análise sob os aspectos constitucionais, tributários e penais.

No Capítulo 1, atentou-se para os aspectos constitucionais do sistema tributário: princípios constitucionais, nos direito comparado e brasileiro, aplicáveis aos crimes tributários; a inconstitucionalidade da prisão civil por dívida tributária e a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário por autoridades administrativas, prescindindo do controle jurisdicional.

A análise perfunctória dos **princípios constitucionais, no direito comparado**, deixa evidente que o princípio da legalidade é o pilar do sistema jurídico de países como **Uruguai, Espanha, Portugal, Alemanha e Argentina**, assim como do sistema jurídico brasileiro (artigo 5º, inciso II; da Constituição Federal de 1988).

O **sistema tributário português** tem uma aproximação com o **sistema brasileiro**, em matéria de princípios: princípio da legalidade; irretroatividade da lei, admitindo-se a retroatividade benéfica; princípio da tipicidade fechada e proibição do

emprego de analogia; princípio da culpabilidade; garantia jurisdicional com os princípios do contraditório, da ampla defesa, da presunção de inocência, do devido processo legal; princípios da pessoalidade e da intransmissibilidade das penas. Com a particularidade de que Portugal admite o *princípio da necessidade* de punição na seara penal, somente quando insuficiente a esfera administrativa.

A par da presença dos princípios focados em todos os sistemas jurídicos dos diversos países supracitados, há que se destacar o princípio da proporcionalidade, presente tanto no direito espanhol, quanto no brasileiro.

Desta feita, acolhem-se, aqui, na seara do direito comparado, os princípios constitucionais elencados pelo doutrinador argentino **Héctor B. Villegas** que se entendem aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária cuidados no sistema brasileiro: a legalidade, a tipicidade, a proibição do emprego da analogia, a irretroatividade (admitindo a retroatividade de lei mais benigna ao infrator e interpretação de lei mais favorável ao infrator); o *non bis in idem* e garantia jurisdicional.

Demais, assim como no **direito comparado**, no **Brasil** o Estado Democrático de Direito se auto-limita na sua *Lex Legum*, e no seu nível hierárquico o *jus puniendi* encontra o seu limite na lei.

Foi com o Estado de Direito que a garantia dos direitos dos cidadãos se consolidou. A legalidade, assim, impôs-se como primado inafastável aos crimes fiscais.

E mais, a legalidade é o princípio que dá origem aos demais princípios constitucionais e com eles interage: a tipicidade, a culpabilidade, a subsidiariedade, o *non bis in idem*, a irretroatividade, a igualdade, a proibição da analogia prejudicial, a garantia jurisdicional e o aspecto da norma penal em branco.

O Estado Constitucional Democrático, por sua Lei Fundamental, auto-limita-se por regras e preceitos. Importa, tanto, segurança jurídica na relação pessoa estatal *versus* indivíduo, para a consecução das finalidades públicas e supremas do Estado com vistas a estabelecer indutores ideais à promoção integral do cidadão com justiça tributária.

A seu turno, a Lei nº. 8866/94, - no 'status' de lei ordinária, que regulamenta a **prisão civil por dívida tributária** -, equipara o sonegador fiscal a depositário infiel. O legislador ordinário, dessa sorte, fere diretamente os princípios da tipicidade fechada, da segurança jurídica, e do abuso da forma, bem como a liberdade do cidadão.

Configura a Lei nº. 8866/94, por tudo, ordenamento flagrantemente inconstitucional. Primeiro, porque fere de morte a Constituição Federal de 1988 que proíbe a prisão civil por dívida, excetuadas as hipóteses de depositário infiel e de inadimplemento da obrigação alimentar.

Segundo, porque o Pacto de San José de Costa Rica, recepcionado pelo sistema jurídico vigente, em que o Brasil figura como país signatário deste pacto, estabelece pela inaplicabilidade de pena privativa de liberdade, a título de prisão civil por dívida, mediante sanção, seja de natureza penal ou civil. O Pacto, pois, tem força, inclusive, para revogar legislação ordinária interna em contrário.

Terceiro, porque a Lei nº 8.866/94 cria a figura jurídico-tributária de depositário infiel tributário da Fazenda Pública, contrariando entre outros, os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que restou recepcionado pelo Estatuto Máximo na categoria de Lei Complementar.

E, por último, o Fisco, diante de indícios veementes de crime fiscal, pode solicitar ao Poder Judiciário – ao invés da prisão civil por dívida tributária -, a

aplicação do instituto da prisão preventiva prevista no artigo 312, do Código de Processo Penal Brasileiro.

Desta feita, impende repisar que os direitos fundamentais são imprescindíveis e inalienáveis e devem ser assegurados e garantidos, não só na lei formal, como, também, na prática estatal. Tudo, pela máxima efetividade destes direitos que a própria denominação já alude e estabelece: fundamentais.

No que pertine ao **sigilo bancário**, a disciplina do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, bem como o seu Decreto Regulamentador de nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, é de duvidosa constitucionalidade, por permitir a quebra do sigilo bancário, diretamente, pelas autoridades administrativas.

Tanto isso é verdade, que estão tramitando, no Supremo Tribunal Federal, Ações Diretas de Inconstitucionalidade objetivando, fundamentalmente, substituir a expressão autoridade “administrativa”, por autoridade judicial.

Por tudo, faz-se necessária, portanto, a prévia autorização judicial para a quebra do sigilo bancário, como regra geral. No entanto, excepcionalmente, diante de indícios veementes de crimes tributários e pela preponderância do interesse público, há que se permitir o controle *a posteriori* pelo Poder Judiciário.

Porém, gize-se, o controle jurisdicional, seja prévio ou posterior, é imprescindível para tornar efetivo o princípio da segurança jurídica e o Estado Democrático de Direito.

Os **aspectos tributários e penais**, a sua vez, foram abordados no **Capítulo 2**, envolvendo as distinções entre os **ilícitos tributários** e os **ilícitos penais tributários**, bem como as **sanções tributárias** e as **sanções penais tributárias**, pelo critério da natureza da infração.

Por fim, estabeleceram-se diferenças entre a **elisão fiscal** e a **evasão fiscal**. A par, sublinhou-se a inovação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional que acolheu a 'norma antievasão', prestando-se a possíveis arbitrariedades administrativas pela utilização de critérios econômicos e, não, legais na avaliação e consideração das diversas condutas e abuso de formas jurídicas utilizadas.

O fundamental no que se refere ao **ilícito tributário** é que dito pertine ao descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória. Já, o **ilícito penal tributário**, em síntese, configura ilícito tributário acrescido do dolo (elemento subjetivo do injusto típico) ou o denominado **crime tributário** propriamente dito.

Porém, o que realmente importa nessa diferenciação, entre ilícito tributário e penal tributário, é a **natureza da infração**.

Dessa feita, a fins didáticos, a doutrina resolveu estabelecer as denominações Direito Tributário Penal para o estudo dos ilícitos tributários, e Direito Penal Tributário para o exame dos crimes fiscais ou tributários.

Insta acentuar, já em sede de **sanção tributária** e de **sanção penal tributária**, que a determinação destas figuras se deu pelo critério da natureza jurídica da infração ou da norma contida no preceito e, não, pela natureza da sanção.

Ora, a **sanção tributária** pertine a ilícito tributário e, normalmente, implica a penalidade pecuniária e multa. Ainda, a sanção tributária é objetiva e respeita, apenas, à esfera patrimonial.

A **sanção penal tributária**, no entanto, respeita o crime tributário (infração tributária mais um *plus* = dolo). Essa sanção, como regra geral, traduz-se na pena privativa de liberdade e na multa penal. Pertine a sanção penal tributária à esfera



pessoal e é de caráter subjetivo.

Entretanto, no tocante à pena privativa de liberdade, aplicada como sanção penal tributária, doutrinadores pátrios e estrangeiros, refutam, veementemente, a aplicação da pena privativa de liberdade, como sanção penal tributária.

O Fisco, no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos, deve visar ao patrimônio do sujeito passivo, para as execuções fiscais previstas na Lei nº 6830/80, e não lançar recurso da pena privativa de liberdade, porque o bem jurídico a que se visa tutelar ou proteger, tanto quanto com as sanções tributárias, como com as sanções penais tributárias, é o crédito tributário.

Por igual, é de fundamental importância distinguir-se a elisão fiscal da evasão fiscal. A elisão fiscal é o planejamento tributário ou a economia de tributo, perfeitamente lícitos. Enquanto, a ilícita evasão fiscal configura o crime propriamente dito.

Repise-se que a correta exegese do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, deve conduzir-se no modo estrito e tratá-la como “norma antievasão”. O espírito do legislador visa, pois, a coibir a dissimulação ou a evasão fiscal.

Cuida o **Capítulo 3**, dos **aspectos penais**, especificamente. Abordam-se as semelhanças entre os crimes fiscais na Argentina, na Espanha e em Portugal e os artigos 1º e 2º, da lei brasileira, focando-se como tais o elemento doloso, por exemplo.

A legislação tributária da **Argentina, Espanha e Portugal** contempla como principais crimes fiscais, respectivamente, *evasión; defraudación tributaria e fraude fiscal*.

O que aproxima esses delitos aos crimes contra a ordem tributária.

previstos na legislação brasileira, é a exigência de condutas omissivas ou comissivas, a utilização de meios fraudulentos, a previsão de circunstâncias agravantes e o elemento doloso consistente na vontade e na consciência de não pagar ou de simplesmente pagar parcialmente o tributo.

Entretanto, o que diferencia os delitos tributários, no direito alienígena, do sistema tributário brasileiro, é que a legislação estrangeira exige a obtenção de uma vantagem patrimonial mínima para que a conduta ilícita seja considerada delito, enquanto, no sistema pátrio, não há limite monetário expresso para a configuração dos crimes. Basta a comprovação do elemento subjetivo do injusto típico ou do dolo.

Decorre, daí, que a evasão abaixo desses valores comporta mera infração tributária ou administrativa. Retomando a legislação da Espanha: a criminalização da conduta se sujeita a limites quantitativos. Assim, o valor que exceder a 15.000.000 de pesetas tipifica o delito fiscal de *defraudación tributaria*, ao passo que a quantia inferior a 15.000.000 de pesetas tipifica mera infração tributária. Portanto, a quantia mínima do prejuízo patrimonial considerado para tipificar o crime fiscal é 15.000.000 de pesetas.

As considerações postas autorizam concluir, pois, que, no **Brasil**, a Lei nº 8.137/90 configura legislação tributária evoluída, na medida em que não estabelece qualquer valor mínimo, para tipificar o delito tributário.

Em uma análise comparativa, específica, com os artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, aproximam-se as condutas elencadas no artigo 1º, da lei brasileira à fraude fiscal portuguesa, descrita no art. 23.º do RJIFNA.

Apenas repise-se o fato de que os delitos disciplinados no art. 1º da Lei nº 8.137/90 são tratados como crimes materiais e de resultado, ao passo que a *fraude fiscal portuguesa* constitui delito que não exige resultado naturalístico.

O fato de a *fraude fiscal portuguesa* não exigir resultado assemelha-se, nesse aspecto, aos crimes do art. 2º da Lei nº 8.137/90, que são delitos formais ou de mera atividade.

E mais, assemelha-se a conduta do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ao *abuso de confiança fiscal*, constante no artigo 24.º da lei penal portuguesa.

Contudo, ressalve-se que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, constitui crime formal e o *abuso de confiança fiscal* exige o *resultado lesivo* relevante para efeitos de direito penal fiscal português.

No pertinente aos crimes previdenciários, a *apropiación indebida de recursos de la seguridad social* está prevista no artigo 9º, da Lei Penal Argentina. A diferença é que, na legislação **Argentina**, o tipo penal é, impropriamente, denominado de apropriação indébita e há um limite mínimo de valor, integrante do próprio tipo, isto é, que a soma ultrapasse o total de cinco mil pesos, em cada período. Tal limite quantitativo inexistente no **Brasil**.

Na **Espanha**, tem-se a similitude da figura previdenciária brasileira com o artigo 307, do Código Penal, que respeita a contribuições previdenciárias, e, em **Portugal**, aproxima-se o crime previdenciário do *abuso de confiança fiscal*, contido no artigo 24º do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de janeiro, hoje, na letra do Decreto-Lei nº 394, de 24 de novembro.

É oportuno referir que, atualmente, os crimes previdenciários, no Brasil, estão previstos no Código Penal: a apropriação indébita previdenciária, no artigo 168-A e a sonegação de contribuições previdenciárias, no artigo 337-A.

A semelhança destes delitos dos artigos 168-A e 337-A com o *abuso de confiança fiscal* português advém da circunstância de ambas as legislações, exigirem o resultado material.

Demais, impõe-se concluir que as figuras jurídico-tributárias, constantes nas legislações argentina, espanhola e portuguesa, guardam similitude com os crimes contra a ordem tributária elencados nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Impende destacar, assim, a impropriedade de ordem legislativa, qualificando como de penal a natureza jurídica das condutas infratoras dos ordenamentos previdenciários. A efetiva natureza jurídica de tal matéria é de índole tributária. A rotulação legal equivocada do legislador não tem o condão de transmutar a efetiva natureza jurídica dos fatos disciplinados, na ordem jurídica.

A par, algumas considerações devem ser feitas quanto aos crimes contra a ordem tributária do **'caput', do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90.**

Na verdade, há um grau de dependência de todos os incisos do artigo 1º, em relação ao 'caput'. Ou seja, as condutas comissivas ou omissivas, descritas nos cinco incisos do predito artigo, devem, sempre, objetivar ou a supressão (não pagar) ou a redução (pagar a menor) de tributos, que são os verbos nucleares do tipo penal.

Demais, o dolo é o elemento subjetivo e essencial para a configuração dos tipos penais tributários, pois, sem consciência e vontade, se permanece no campo da atipicidade, posto que vige o princípio da tipicidade fechada.

Parece fundamental gizar que o delito do **artigo 1º, inciso I**, ocorre mediante condutas de omissão (omitindo informação) ou de ação (prestando declaração falsa, na modalidade de falsidade ideológica), aliadas ao não-pagamento ou ao pagamento parcial de tributo, às autoridades fiscais. Configura o delito crime material e o elemento subjetivo doloso se constitui na vontade livre e consciente de omitir informação ou de prestar declaração falsa, agregada à vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo.

Interessante gizar que, no inciso I, os verbos nucleares consistem em omitir ou prestar; enquanto, **no inciso II**, do mesmo artigo, há, apenas, uma inversão dos verbos inserir ou omitir, o que denota falta de critério do legislador.

Nesse delito, particularmente, deve estar presente a fraude, pela inserção de elementos inexatos (conduta comissiva) ou a omissão de operações de qualquer natureza (conduta omissivas), desde que em documento ou livro, exigidos pela lei fiscal; agrega, pois, o tipo a modalidade de falsidade ideológica, similar a do art. 299, do Código Penal, e o dolo exige a vontade livre e consciente de fraudar a fiscalização, mediante omissão ou inserção em documento ou livro, exigidos pela lei fiscal, não pagando o tributo ou pagando de forma reduzida.

No crime do **inciso III, do art. 1º**, situam-se as condutas comissivas de falsificar ou de alterar nota fiscal ou fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável.

Cabe, aqui, destacar que o inciso III, do artigo 1º, contempla o delito, na modalidade de falsidade material. A “nota calçada” configura, por exemplo, hipótese de falsidade material, em termos de guardar a conduta do artigo 1º, inciso III, afinidade com a figura da falsidade material dos artigos 297 e 298, do Código Penal.

A seguir, no **inciso IV**, subsume-se a tipificação a cinco verbos nucleares do tipo -, as condutas de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento -, que exigem para a perfectibilização do crime, que o agente saiba ser o documento falso ou inexato. Ditos envolvem as denominadas “notas frias”, as operações com empresas denominadas “fantasmas” ou “laranjas”. Vale-se o agente da aquisição de recibos de despesas dedutíveis do imposto de renda, para que se pague imposto a menor; e, ainda, da aquisição de talões furtados de empresas extintas, para gerar créditos de ICMS ou de IPI. O essencial, aqui, à configuração do delito, é a presença

do dolo: que saiba ou que deva saber ser falso ou inexato o documento.

Conforme restou sublinhado, as condutas mais usuais de crimes tributários importam negar documento fiscal obrigatório ou conduta de deixar de fornecer notas fiscais, que são condutas omissivas, ou o fornecer documento fiscal em desacordo com a legislação, que é uma conduta comissiva, na letra do **inciso V, do artigo 1º**.

Aclarando melhor a questão, o fundamental para a configuração do delito do inciso V, do artigo 1º, é a presença do elemento subjetivo ou do dolo, ou seja, a consciência e a vontade de suprimir ou reduzir tributo.

A distinção entre infração e crime tributário não reside na circunstância da obtenção, ou não, de resultado, pois é consabido que a diferença entre crime material e o crime formal se situa na ocorrência, ou não, do resultado naturalístico.

Ora, a distinção nuclear entre a mera infração e o crime tributários decorre justamente do *animus*, visto que a infração tributária se pauta na culpa, na responsabilidade objetiva ou patrimonial, jamais no dolo; e, já, o crime tributário se suporta em dolo e na responsabilidade subjetiva ou pessoal.

Por último, o controvertido e criticado **parágrafo único do artigo 1º** tipifica a conduta do agente que não atende, dentro do prazo legal, às exigências das autoridades fiscais. Na verdade, trata-se de mero descumprimento de uma obrigação tributária acessória e, conseqüentemente, de uma simples infração tributária. A redação do parágrafo único, a toda evidência, é deficiente e obscura, a par de que as demais condutas do art. 1º, elencadas de forma taxativa, já englobam as hipóteses criminalizadas.

A disciplina legal do **artigo 2º** difere do artigo 1º, por não se cuidar de crime material ou de resultado que exija a sonegação, supressão ou redução propriamente ditas. O **artigo 2º** contempla, tão-somente, hipótese de crime formal e

que não exija o resultado naturalístico.

O primordial para a configuração da hipótese do **inciso I, do art. 2º**, é o emprego de conduta fraudulenta para se eximir (isentar, desobrigar) do pagamento de tributo. Importa, também repisar que o crime é formal e que independe de resultado para a sua perfectibilização.

O elemento diferenciador para a tipificação do artigo 1º, justamente, é a exigência do resultado naturalístico, inócua nas hipóteses do artigo 2º. Esclareça-se bem: na hipótese de resultado material e de dano efetivo, configurar-se-á conduta de enquadramento no artigo 1º; no entanto, para a hipótese de simples atividade ou comportamento do agente, independentemente de resultado, ter-se-á o enquadramento no artigo 2º.

O **artigo 2º, inciso II**, respeita, já, à conduta de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, como sujeito passivo de obrigação tributária que dever-se-ia recolher ao Fisco. O exemplo mais citado é o do ICMS por substituição tributária e não por obrigação própria.

É de supina importância, neste estágio, saber-se a distinção entre a figura do **sonegador** e a do **inadimplente**. A principal diferença, entre ambos, é a de que aquele age com dolo específico e este, não. O dolo específico consiste na vontade e na consciência da prática delituosa. A inadimplência não tem por escopo ludibriar o Fisco, pois que se declara o efetivamente devido. Apenas, ocorre atraso no pagamento, ou simplesmente não se paga, e há ausência de dolo específico.

No entanto, no **artigo 2º, inciso III**, são criminalizadas as condutas de pagar, exigir ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal. É, por igual, crime formal, em que é suficiente a consciência e

a vontade de pagar, exigir ou receber percentagem sobre a parcela dedutível ou reduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal para a configuração do delito.

No **inciso IV, do artigo 2º**, os verbos nucleares do tipo pertinem a deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído ou avençado, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas, seja por órgão ou por entidade em desenvolvimento.

E, no **inciso V, do artigo 2º**, penalizam-se as condutas de utilizar ou divulgar programa de processamento de dados com informação contábil diversa da fornecida ao Fisco, como a contabilidade paralela. Caso houver resultado naturalístico, ter-se-á o enquadramento no artigo 1º.

No particular dos crimes previdenciários, interessa acentuar, aqui, as diferenças existentes entre as condutas tipificadas no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e as do art. 168-A, do Código Penal Brasileiro.

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 trata da omissão no recolhimento de tributos indiretos ou devidos pelo responsável tributário ou agente de retenção.

Sinteticamente, no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, tem-se como verbo nuclear do tipo “deixar de recolher”, pertinente unicamente a tributos e se constitui em crime formal, enquanto o art. 168-A, do Código Penal, contempla como verbo nuclear “deixar de repassar”, pertine a contribuições sociais e configura crime material.

Existem, por igual, distinções fundamentais entre as figuras delitivas previstas no Código Penal, da *apropriação indébita previdenciária* e a da *sonegação de contribuições previdenciárias*.

Na apropriação indébita previdenciária, pois, inexistente a fraude e o dolo ocorre posteriormente à retenção dos valores descontados. Enquanto isso, na



sonegação de contribuições previdenciárias ocorre a fraude, e o dolo é anterior à retenção dos valores descontados.

Na verdade, os crimes previdenciários deveriam ter sido veiculados na própria Lei nº 8.137/90. Pecou a técnica legislativa em não inserir a apropriação indébita e a sonegação previdenciárias, no corpo da Lei nº 8.137/90.

Observe-se porque: a norma incriminadora do artigo 168-A, § 1º, I, do Código Penal, ao estabelecer tratamento mais severo (crime material com pena de reclusão) para conduta idêntica àquela descrita no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 (crime formal com pena de detenção), fere o princípio constitucional da isonomia e, conseqüentemente, a Lei Maior. E mais, não necessitaria figurar a apropriação indébita previdenciária nos crimes contra o patrimônio, dentro do capítulo da apropriação indébita (art. 168-A, do CP) e a sonegação de contribuições previdenciárias nos crimes contra a administração pública (art. 337-A, do CP).

No que pertine à sonegação previdenciária do art. 337-A, do Código Penal, há uma similitude com o art. 1º, da Lei nº 8.137/90. São condutas análogas ao predito artigo 1º, que exigem resultado, por ambos configurarem crimes materiais.

Insta acentuar que, embora a deficiente redação dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90 e a impropriedade dos crimes previdenciários estarem situados no Código Penal, o Poder Tributante dispõe de todos os mecanismos, constitucionais e legais, como a ação de execução fiscal, a prisão preventiva, a quebra de sigilo bancário submetida ao controle jurisdicional prévio e, excepcionalmente, ao controle posterior; a instauração de processo administrativo para investigar e fornecer elementos acerca da autoria e da materialidade dos crimes fiscais, para, junto ao Poder Judiciário, auxiliar na punição dos crimes contra a ordem tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Livraria e Editora Renovar Ltda., v. 217, jul./set. 1999, p. 67-79.
- \_\_\_\_\_. **El concepto y la validez del derecho** (Tradución de Jorge M. Seña). 2 ed. Barcelona: Editorial Gedisa, 1997.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- \_\_\_\_\_. Imposto de renda: quebra do sigilo bancário e omissão de receitas e rendimentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 43-48, jul./2001.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva: apenas uma dissimulada intenção. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 80, p. 232-239, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal. **Revista de Direito Tributário**, nº 66, p 17-29. São Paulo: Malheiros, s/d.

- ÁVILA, Humberto. Sigilo bancário e tributação. **Gazeta Mercantil**, Porto Alegre, 26 mar. 2001. Opinião, ano III, n. 914. p. 02.
- AYALA, José Luiz Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de derecho tributario**. 3. ed. Madrid: Edersa, 1999.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça de. **Prisão civil por dívida**. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALERA, Wagner. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.522-540.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**: Lei nº 8.212/91, art. 95, d. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2000.
- BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- BELLO FILHO, Ney de Barros. Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias. **Revista dos Tribunais**, v. 732, out. 1996, p. 471-495.
- BERRO, Frederico. Criminalizacion de las infracciones tributarias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**. Livro 1, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 327-374.
- BERTAZZA, Humberto J. Las facturas falsas e inexistentes como médio para la configuración de ilícitos tributarios. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 2. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 07-47.
- BIANCO, João Francisco. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. v.5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 79-94.
- BITENCOURT, Cezar Roberto, PRADO, Luiz Régis. Princípios fundamentais do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 15, jul./set. 1996, p. 81-96.
- BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emmanuel Kant**. (Trad. por Alfredo Fait). 4 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

- BORGES, Paulo César Corrêa. Apontamento sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.215-234.
- BRUNO, Aníbal. **Direito penal**. V. I. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1956.
- CAMBI, Eduardo. A inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial. **ADV, Advocacia Dinâmica**, n. 14, COAD, p. 220-207.
- CAMPOS, Antonio José Franco de. Aspectos das infrações e das ilicitudes tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n°s 29-30, jul./dez. 1984, p. 264.
- CAMPOS, Dejalma de. Criminalização das infrações tributárias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 1, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 98.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. reimpressão. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.
- CANTERO, José Sáinz. **Lecciones de derecho penal**. Parte General. Tomo 2. Barcelona: Bosch, s.d.
- CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 9 ed. São Paulo, Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 4 ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- \_\_\_\_\_. ICMS – o delito capitulado no Artigo 2º, II, da Lei 8.137/90: problemas conexos. **Revista de Direito Tributário**, nº 66, São Paulo: Malheiros, p. 64-71, s.d.
- CARRERO, José Manuel Calderón. Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal. In: NOVOA, César García, DÍAZ, Antonio López (Coord.). **Temas de derecho penal tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 193-223.
- CARVALHO, Amilton Bueno de. Magistratura e mudança social: visão de um Juiz de 1ª instância. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, n. 49, p. 99, jul./1990.
- CASSONE, Vittorio. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.389-411.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Sigilo bancário e o devido processo legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio 2001.
- CAVALCANTE, Mantovanni Colares. O sigilo bancário e a tutela preventiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, p. 93-100, maio 2001.

- CERNICCHIARO, Luiz Vicente, COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Direito penal na Constituição**. 3. ed., revista e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- \_\_\_\_\_. Direito Penal Tributário – Observações de Aspectos da Teoria Geral do Direito Penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 11, jul./ set. 1995, p. 175-183.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin, SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heloísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55-74.
- \_\_\_\_\_. Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Le 8.212/91. Inconstitucionalidade. **Revista dos Tribunais**. V. 736, São Paulo, fev. 1997, p. 503-532.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- \_\_\_\_\_. Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. **Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 8/2001, caderno 01, p. 224-220, 2ª quinzena de abril de 2001.
- COSTA, Antônio José da. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.430-437.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COVELLO, Sérgio Carlos. **O sigilo bancário**. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2001.
- DAMARCO, Jorge Héctor. La criminalización de los ilícitos fiscales. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 1, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 07-79.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 3 ed. revista, atualizada e ampliada. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.
- DELGADO, Esteban Mestre. **La defraudación tributaria por omisión**. Madrid: Artes Gráficas Y Ediciones, 1991.
- DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.82-120.

- DELMANTO, Celso. **Código penal comentado**. 3 ed. atualizada e ampliada por Roberto Delmanto. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- \_\_\_\_\_. Da unidade do injusto no direito penal tributário. **Revista de Direito Tributário** nº 63, p. 217-229.
- \_\_\_\_\_. O sigilo bancário e a guerra pelo capital. **Revista de Direito Tributário**, n. 81, p. 256-275.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sigilo bancário e os crimes contra a ordem tributária. In: \_\_\_\_\_. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 259-305.
- DIAZ, Vicente Oscar. Criminalización de las infracciones tributarias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 4, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 09-203.
- DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissões de recolhimento de impostos e de contribuições – aspectos constitucionais. **Revista dos Tribunais**, nº 737, ano 86. São Paulo: RT, p. 461-470, mar. 1997.
- DOTTI, René Ariel. **Reforma penal brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- DWORKIN, Ronald. **Los derechos en serio**. Barcelona: Editora Ariel, 1995.
- EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- ENTERRÍA, Eduardo García de, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo** (Trad. por Arnaldo Setti, com colaboração de Almudena Marín López e de Elaine Alves Rodrigues). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 5, São Paulo: Editora RT, p.70-76, jan./mar. 1994.
- FERNANDES, Edison Carlos. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 628-636.
- FERRACINI, Luis Alberto. **Crime de sonegação fiscal**: teoria, prática, legislação e jurisprudência. Campinas: Agá Juris, 2000.

- FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 67, p. 117-124, abril 2001.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- FOLMANN, Melissa. **Sigilo fiscal e bancário**. Curitiba: Juruá, 2001.
- FONROUGE, Giuliani. **Derecho financiero**. 3 ed. Buenos Aires: Depalma, s.d.
- FRANCIULLI NETO, Domingos. Quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 121-150.
- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 68, p. 101-123, maio 2001.
- GOMES, Luis Flávio. Crimes tributários e quebra do sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.149-158.
- \_\_\_\_\_. **Crimes previdenciários**: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato – a questão do prévio exaurimento da via administrativa. V. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- GOMES, Nuno de Sá. A criminalização das infracções tributárias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 1, Lisboa: Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 271-326.
- \_\_\_\_\_. **Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal**. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.
- GOMEZ, Alfonso Serrano. **Fraude tributario** (delito fiscal). Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1977.
- GONÇALEZ, Antônio Manoel. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 551-563.
- GONZÁLEZ, Eusebio, LE JEUNE, Ernesto. **Derecho tributario**. I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997.
- GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis Serrano, JARA, Isaac Merino. **El delito fiscal**. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

\_\_\_\_\_. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo no processo administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. V.5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 17-29.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 66, p. 88-94, mar./ 2001.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.275-285.

HOFFMANN, Susy Gomes. Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. v.5. São Paulo: Dialética, 2000, p.129-144.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.482-503.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** (Trad. por João Baptista Machado). 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral das normas** (Trad. por José Florentino Duarte). Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

LACOMBE, Américo Masset. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.207-225.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Derecho penal tributario. **Revista de Direito Tributário**, nº 36, abril-junho de 1986, p. 07-34.

LOBO, Maria Teresa de Cárcamo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.187-206.

LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Los delitos contra la hacienda publica en el derecho español. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro 2, Lisboa: Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998, p. 179-207.



- LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- LUÍS, Alberto. **Direito bancário**: temas críticos e legislação conexa. Coimbra: Livraria Almedina, 1985.
- LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O princípio da publicidade e a garantia do sigilo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira *et al.* **Processo administrativo fiscal**. v.5. São Paulo: Dialética, 2000, p. 119-128.
- MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 07/2001, caderno 01, p. 199-193, 1ª quinzena de abril de 2001.
- \_\_\_\_\_. A quebra do sigilo bancário. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 9/2001. Caderno 1, p. 257-249, 1ª quinzena de maio de 2001.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. Prisão civil por dívida tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 23/98, caderno 03, p. 497, 1ª quinzena de dezembro de 1998.
- \_\_\_\_\_. Prisão por dívida tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, caderno 3, n. 3/16520, p.101, 1ª quinzena de março de 2000.
- MACHADO, Luis Alberto. Dos crimes contra a ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, nº 34, out./dez. 1985.
- MAIWALD, Manfred. **Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario**. (Trad. por Marcelo A. Sancinetti). Buenos Aires: julho, 1997.
- MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.151-166.
- \_\_\_\_\_. **Elisão tributária**. São Paulo: RT, 1984.
- MARAFON, Plínio José. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.438-450.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.226-274.

- MARQUES, Fernando de Oliveira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.775-790.
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva, MARONE, José Ruben. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.815-869.
- MASSOUD, Roland Raad. As inconstitucionalidades da pena de prisão no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 04, n. 16. São Paulo: Editora RT, p.209, jul./set. 1996.
- MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 69, p. 47-68, junho 2001.
- MÉNDEZ, Antonio Morillo. **Las sanciones tributarias**: de la teoría a la práctica administrativa. Valencia: Tirant to Blanc, 1996.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2.ed. São Paulo: Hemus, 1994.
- MOREANO, Rodrigo Garcês. Las infracciones tributarias y sus sanciones. **Revista de Direito Tributário**, nº 15-16, jan./jun. 1981, p. 76-77.
- MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. Meios de impugnação à quebra indevida de sigilo bancário. In: SALOMÃO, Heloísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p.159-182.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional** (Lei nº 5.172, de 25. 10. 1966). 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Normas impositivas e sancionantes. **Revista de Direito Tributário**, nº 38, out./dez. 1986, p.182.
- NOVOA, César García. El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario. In: NOVOA, César García, DÍAZ, Antonio López (Coord.). **Temas de derecho penal tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- PALLIERI, Giorgio Balladore. **A doutrina do Estado**. v. I e II. (Trad. por Fernando de Miranda). Coimbra: Coimbra, 1969.

- PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.
- PEREIRA, César A Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.
- PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Parte General. 7 ed. Madrid: Editorial Civitas, 1997.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- PIRAÍNO, Adriana. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.754-774.
- PODVAL, Roberto, MANDEL, Paula Kahan. Crimes de apropriação indébita e de aonegação de contribuição previdenciária – comentários críticos à Lei nº 9,983, de 14/07/00. **Revista Dialética de Direito Tributário**, fev. 2001, p. 106-122.
- PONTES, Helenilson Cunha. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.366-388.
- PRIETO, Luis María Cazorla. **Derecho financiero y tributario** (parte general). Pamplona: Aranzadi, 2000.
- QUERALT, J. Martín, SERRANO, C. Lozano, BLANCO, F. Poveda. **Derecho tributario**. Pamplona: Aranzadi, 2000.
- REGUERA, Manuel Guerra. **Condonacion de sanciones tributarias y principios constitucionales**. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.
- RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 19-27.
- \_\_\_\_\_. **Tutela penal da seguridade social**: evolução legislativa e novo diploma legal – Lei 9.983, de 14 de julho de 2000. São Paulo: Dialética, 2001.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.870-876.

- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 323-365.
- ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo bancário e direito à intimidade**. Curitiba: Juruá, 2001.
- ROXIN, Claus. **Derecho penal**. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La Estructura De La Teoria del delito. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y Garcia Conlledo, Javier de Vicente) Remesal. Madrid: Civitas, 1997.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**, I. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1975, p. 435.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de derecho financiero**. V. 2. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- SALOMÃO, Heloísa Estellita. O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (Art. 168-A, § 1º, Código Penal). In: SALOMÃO, Heloísa Estellita *et al.* **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O sigilo bancário e o fisco (uma análise constitucional). **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 15/2001. Caderno 1, p. 447-443, 1ª quinzena de agosto de 2001.
- \_\_\_\_\_. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.504-521.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 17 ed. revisada e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 2, de 09.12.1999). São Paulo: Malheiros, 2000.
- SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.286-322.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Sigilo bancário e o direito à liberdade. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, n. 4, p.147-153, jul./dez. 1999.

- SPIEGELBERG, José Luis Seoane. El delito de defraudación tributaria. In NOVOA, César García, DÍAZ, Antonio López (Coord.). **Temas de derecho penal tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 79-106.
- SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. 2ª edición, actualizada y ampliada. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- \_\_\_\_\_. Criminalización de las infracciones tributarias. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, Livro 2, Edição Associação Fiscal Portuguesa, Lisboa, 1998.
- SOARES MARTÍNEZ, Pedro. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1984.
- SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. Direitos fundamentais do contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 791-814.
- STOCO, Rui. Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, ano 81, n. 675. São Paulo: Editora RT, jan. 1992, p. 335-353.
- TÁCITO, Caio. Sigilo bancário. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 188, p. 375-378, abr./jun. 1992.
- TAGLIAFERRO, Kleber Augusto. A Constituição Federal e a Lei do Sigilo Bancário: tensão entre princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 66, p. 67-75, mar. 2001.
- TENÓRIO, Igor. **Direito penal tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973.
- TOLEDO, Francisco. **Princípios básicos de direito penal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. (Trad. por Marco Aurélio Greco). 2. ed. São Paulo, Malheiros, 1999.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- \_\_\_\_\_. Los principios jurídicos fundamentales en la codificación tributaria de América Latina. **Revista de Direito Tributário** nº 03, 1978, p. 61.
- VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- VIDIGAL, Geraldo Facó. Hipóteses de quebra de sigilo bancário. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 1, p. 125-137, 1995.

- \_\_\_\_\_. O sigilo bancário e o fisco. **Instituto Brasileiro de Ciência Bancária**. Cadernos IBCB 3.
- VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre, Síntese, n. 33, 2000, p. 53-64.
- VILLEGAS, Héctor B. **Direito penal tributário** (Trad. por Elisabeth Nazar *et al.*). São Paulo: Ed. Resenha Tributária, EDUC, 1974.
- \_\_\_\_\_. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo I, 4.ed. Buenos Aires: Depalma, 1990.
- \_\_\_\_\_. Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño. **Revista de Direito Público** nº 31, RT, set./out. 1974, p. 209-218.
- VITELLESCHI, Ignacio E. **El sistema penal tributario argentino**. Informativo Tributario Internacional. Lima: Estudio Caballero Bustamante, n.1, p. 101-106, 1997.
- XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.
- YAMASHITA, Douglas. Direitos fundamentais do contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000, p.664-753.
- ZAFFARONI, E. R; PIERANGELI, J. H. **Manual de direito penal brasileiro**. 2 ed. revista e atualizada. São Paulo: RT, 1999.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan J. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador). Madrid: Editorial Civitas, 1992.